



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Contabilidade de custos na definição de tabelas de preços

Custeio de uma unidade de cuidados continuados

Trabalho Final na modalidade de Relatório de Estágio apresentado à Universidade
Católica Portuguesa
para obtenção do grau de mestre em gestão

por

Ana Custódia da Silva Ribeiro

sob orientação de
Prof. Doutor Luís Marques

Faculdade de Economia e Gestão, Universidade Católica do Porto
Fevereiro 2014

“Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades, lembrai-vos de que as grandes coisas do homem foram conquistadas do que parecia impossível.”

Charles Chaplin

Agradecimentos

Parecia impossível. Agora, falta tão pouco para terminar esta etapa.

Termino este Trabalho Final de Mestrado, profundamente agradecida por tanto bem recebido.

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer ao meu pai e à minha mãe, que me apoiaram incondicionalmente de todas as formas, todos os dias desta jornada. Sem vocês nunca poderia ter ousado sonhar isto.

Aos meus irmãos, cunhadas e sobrinhos, Vítor, Hélio, Lúcia, Andreia, Cris, Vicente e Artur, que são o meu suporte e impulso para sonhar e avançar, em especial o Vítor, que tem sido desde sempre responsável por me obrigar a recomeçar, a procurar, a arriscar, mostrando-me sempre que tudo é possível desde que eu tenha coragem de agir. Obrigada Vítor também por todas as ajudas práticas. Sem ti não tinha conseguido.

Aos meus Amigos e afilhado Francisco Xavier, a quem tanto faltei no último ano e meio. Obrigada meus queridos, pela paciência, pelo amor, pela ajuda e pela compreensão.

À Ordem da Trindade, que me acolheu de braços abertos, e a todos os profissionais com quem tive o prazer de trabalhar, que me proporcionaram meses de aprendizagem e crescimento pessoal e profissional.

À Dra Inês Melo, em especial, por toda a ajuda, paciência, partilha e tempo disponibilizado. Ganhei uma amiga. Obrigada por tudo.

Ao Dr. Luís Marques, meu orientador, muito obrigada pela disponibilidade, colaboração e por todos os incentivos.

Este TFM é o resultado de um caminho cheio de grandes momentos e de todas estas pessoas, que de alguma forma contribuíram para que chegasse até aqui. Obrigada a todos de coração.

Resumo

A contabilidade de custos na área da saúde, revela-se fundamental como instrumento de informação para a tomada de decisão, num setor onde os gestores são cada vez mais incitados a providenciar mais e melhores cuidados a preços inferiores.

O principal objetivo deste estudo de caso, foi determinar o custo de um dia de internamento numa unidade de cuidados continuados, para três tipologias de doente caracterizados segundo o grau de dependência, com base nos custos reais da atividade utilizando a metodologia *Time-Driven Activity-Based Costing*. A escolha da metodologia de custeio, relaciona-se com as características do modelo e da instituição em análise. Assim, o TDABC revelou-se mais adaptável, simples de construir e um método que reflete melhor a realidade e complexidade de um hospital, relativamente a outras metodologias, nomeadamente o *Activity-Based Costing*.

A análise realizada permitiu identificar os principais processos e custos associados e afetá-los aos doentes tipos e concluir que o custo real de um dia de internamento de um doente moderadamente dependente e totalmente dependente é superior ao preço protocolado com a Rede Nacional de Cuidados Continuados o que em caso de convenção conduz à necessidade de reduzir custos para tornar o projeto sustentável. Permitiu ainda determinar o preço a praticar, numa situação de exploração privada. Conclui-se que numa perspetiva de exploração privada, o projeto da unidade de cuidados continuados é sustentável.

Ao longo da realização deste trabalho deparei-me com limitações, nomeadamente a ausência de um sistema de informação que permita a obtenção dos custos reais da instituição, a utilização de critérios de repartição que podem influenciar a precisão dos resultados e o facto de realizar este estudo em termos prospetivos e não com dados reais de consumo da instituição. Sugere-se que logo que possível se atualize este sistema de custeio, atualizando tempos e afetação dos profissionais e dos recursos, procurando um sistema cada vez mais preciso e que seja cada vez mais reflexo da realidade da OT.

Palavras-chave: Custeio baseado em atividades e tempo, controlo de custos, *pricing*, RNCCI

Abstract

In an industry where managers are increasingly encouraged to provide more and better care at lower prices, cost accounting in healthcare becomes vital as information tool for decision making.

The main objective of this case study was to determine the cost of a day in a continuing care unit for three types of patients characterized according to the degree of dependence, based on the actual cost of the activity using the methodology Time-Driven Activity-Based Costing. The choice of this costing methodology is related to the characteristics of the model and the institution in question. TDABC has proved to be more adaptable and easier to construct. It is a method that better reflects the reality and the complexity of the hospital and complexity relative to other methodologies, including the activity-based costing.

The analysis has allowed us to identify key processes and associated costs, and affect them to the types of patients. The actual cost of a day in a continuing care unit for moderately dependent and totally dependent patient is higher than the contractually specified price by the National Network for Integrated Continuous Care. In case of convention it is necessary reducing costs to make the project sustainable. This study has also permitted to find the price to charge in a situation of private exploitation. Analyzing the organization's ability to generate positive results we might conclude that in a perspective of private exploitation, the projected unit continuing care unit is sustainable.

Throughout this work I came across with limitations, particularly the lack of data provided by the information system that allows me or us to obtain obtaining the actual costs of the institution, the use of allocation criteria that may influence the accuracy of the results, and the fact that this study is prospective. It is suggested to update this costing system as soon as possible, updating allocation of professional and resources time, seeking an increasingly accurate system that could improve the reality of OT .

Keywords: Time-Driven Activity-Based Costing, Cost Control, Pricing, National Network for Integrated Continuous Care

Glossário

ABC: Activity-Based Costing

ACSS: Administração Central do Sistema de Saúde

ARS: Administração Regional de Saúde

ARS – Norte: Administração Regional de Saúde do Norte

AVD: Atividades de Vida Diária

BMAC: BM Análises Clínicas

CESPU: Cooperativa de Ensino Superior, Politécnico e Universitário, CRL

ECL: Equipa de coordenação local

EGA: Equipa de gestão de alta

FEDER: Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional

IPSS: Instituto Particular de Solidariedade Social

MCDT's: Meios complementares de diagnóstico e terapêutica

MS: Ministério da Saúde

MTSS: Ministério do Trabalho e da Solidariedade Social

OCDE: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

ON.2: O Novo Norte, programa operacional da região Norte

PIB: Produto interno bruto

TDABC: Time-Driven Activity-Based Costing

TFM: Trabalho Final de Mestrado

Índice

Introdução	17
1 Enquadramento da Instituição	19
1.1 Celestial Ordem Terceira da Santíssima Trindade	19
1.1.1 Percurso Histórico e Caracterização do Hospital da Ordem da Trindade	19
2 Conceptualização dos Cuidados Continuados Integrados	23
2.1 Rede Nacional de Cuidados Continuados Integrados	23
2.2 Contratualização e Financiamento	26
2.3 Cuidados de Longa Duração	28
3 Enquadramento Teórico	31
3.1 Custeio de Serviços de Saúde	31
3.2 Custeio Tradicional	33
3.3 Custeio Baseado nas Atividades	35
3.4 Custeio Baseado em Atividades e Tempo	38
3.6 A criação de Valor em Saúde	42
4 Metodologia	45
5 Implementação	51
5.1 Custeio por doente utilizando TDABC	51
6 Discussão	73
Conclusão	79

Índice de Tabelas

TABELA 1	47
TABELA 2	54
TABELA 3	56
TABELA 4	57
TABELA 5	58
TABELA 6	58
TABELA 7	60
TABELA 8	61
TABELA 9	61
TABELA 10	62
TABELA 11	65
TABELA 12	65
TABELA 13	66
TABELA 14	67
TABELA 15	69
TABELA 16	71

Introdução

O aumento da esperança média de vida, o desenvolvimento de novas tecnologias e novas terapêuticas, o aumento da prevalência de doenças crónicas, conduz a um crescente aumento dos custos no sector da saúde.

Por outro lado e atendendo à situação económica atual, assiste-se a uma crescente preocupação com a sustentabilidade dos serviços de saúde, procurando-se a eficiência e a redução de custos, através da medição dos *inputs*, atividades e *outputs* da saúde no sentido da criação de valor (Costa et al, 2008).

As entidades prestadoras de cuidados de saúde devem por isso perseguir o conhecimento e a gestão dos custos de produção no sentido da tomada de decisão mais informada e por isso mais eficiente (Jacobs et al, 2006).

A contabilidade de custos no setor da saúde revela-se fundamental como instrumento de informação para a tomada de decisão em várias áreas, nomeadamente ao nível da gestão dos diferentes departamentos, planeamento estratégico, análise de rentabilidade e determinação do preço. Um bom sistema de contabilidade de custos deve ter em conta as necessidades específicas da organização e especificamente do setor da saúde, pensando em que informação é necessária, porquê e para que se será utilizada (Finkler et al, 2007). Tendo em conta tudo isto, a metodologia escolhida para o apuramento dos custos neste Trabalho Final de Mestrado, foi o custeio baseado em atividades e tempo. Esta escolha influencia os resultados obtidos, e por sua vez as decisões tomadas, permitindo conhecer a estrutura de consumo de recursos da organização, reorganizar o processo produtivo maximizando a qualidade e valor para o cliente, introduzir melhorias do ponto de

vista organizacional que conduzem à sustentabilidade e permitem o *benchmarking* entre organizações (Costa et al, 2008).

O Hospital da Ordem da Trindade, é uma instituição particular de solidariedade social (IPSS), sem fins lucrativos, que procura a estabilidade e sustentabilidade financeira para cumprir os seus objetivos de caráter social.

No contexto desta organização em particular a escolha desta metodologia de contabilidade de custos permitirá ainda definir tabelas de preços com maior rigor e fiabilidade e influenciar as políticas operacionais. Apesar da qualidade dos serviços prestados, a Ordem da Trindade, ainda não possui um sistema de informação eficiente, que se encontra em fase de implementação, o que permitirá no futuro, obter informações cruciais para o dia-a-dia da organização.

O principal objetivo deste estágio foi determinar o custo de um dia de internamento, por doente, numa unidade de cuidados continuados, com base nos custos reais da atividade e constatou-se que os preços protocolados com a RNCCI estão abaixo do preço de custo. Para isso, recorreu-se à metodologia de estudo de caso, e desenvolveu-se um modelo de sistema de custeio baseado nas atividades customizado às necessidades da instituição.

A literatura comprova a importância do TDABC na área da saúde, reconhecendo-lhe vantagens face a outros, incluindo o método ABC e a sua adoção assume uma importância decisiva para o sucesso da organização.

O presente trabalho final de mestrado (TFM) organiza-se em seis capítulos:

1. Enquadramento da Instituição
2. Conceptualização dos Cuidados Continuados
3. Enquadramento Teórico
4. Metodologia
5. Implementação
6. Discussão

1 Enquadramento da Instituição

No capítulo 1 procede-se à caracterização da organização responsável pelo estágio, com uma descrição sumária do seu percurso histórico, missão, objetivos e descrição da estrutura atual.

1.1 Celestial Ordem Terceira da Santíssima Trindade

1.1.1 Percurso Histórico e Caracterização do Hospital da Ordem da Trindade

A Celestial Ordem Terceira da Santíssima Trindade, foi criada a 14 de Maio de 1755, inicialmente com a denominação de Arquiconfraria da Santíssima Trindade. A 17 de Abril de 1803 foi lançada a primeira pedra para a construção da Igreja da Trindade, no antigo Largo do Laranjal, hoje Praça da Trindade. Até então os trinitários encontravam-se canonicamente instalados noutros pontos da cidade do Porto. A Igreja da Trindade e as outras valências, como o Hospital, só ficaram terminadas décadas mais tarde, devido a constantes problemas financeiros resultantes da envergadura do projeto.

O Hospital da Ordem da Trindade (OT), fundado a 06 de Junho de 1852, é uma instituição particular de solidariedade social (IPSS) e tem como missão a prestação de serviços de saúde com a qualidade e o valor da imagem da marca centenária "Ordem da Trindade", baseados num sistema de saúde privado, composto por hospital e atividade de apoio social, preservando os valores humanos e cristãos sem

preocupação dominante de qualquer perspectiva acionista. Rege-se por objetivos pautados pela responsabilidade social ao nível do meio ambiente, ações assistenciais através do lar de terceira idade destinado a pessoas carenciadas e do refeitório social, voluntariado, espaços culturais religiosos, através do museu de Arte Sacra e da conservação e restauro dos seus quadros.

Em Julho de 1951, após décadas de atividade, por evidência das limitações físicas evidenciadas pelo Hospital da Ordem da Trindade, foi decidido alargar as instalações, reconhecendo porém que era um projeto de alargamento ousado mas adequado à época. A 5 de Junho de 1970 é inaugurada na parte norte do Hospital a nova ala, com a presença do então bispo do Porto, D. António Ferreira Gomes e do Presidente da República, Américo Tomás.

Ao longo do seu percurso o Hospital tem sido apetrechado de forma a enfrentar os novos desafios que se impõem, com a criação inclusive de novos departamentos como é o caso do Ambulatório que possui dezoito gabinetes onde se consultam todas as especialidades. O Hospital é constituído por quatro pisos com um internamento com trinta quartos, bloco operatório, salas de parto, imagiologia, laboratório de análises clínicas, policlínica e farmácia que nasceu em 1824, uma das primeiras farmácias sociais e que é constituída atualmente por farmácia de venda ao público e farmácia hospitalar.

Atualmente o OT mantém a orientação social, com elevada preocupação com a sustentabilidade, prestando serviços de saúde de qualidade em várias áreas e especialidades clínicas. Para isso mantém uma estrutura tecnologicamente atualizada e profissionais reconhecidos pelas suas competências técnicas e relacionais.

Em 2008 iniciou o processo de reestruturação do bloco operatório, ampliação da unidade de cuidados pós anestésicos, que passou a ter capacidade para uma unidade de cuidados intensivos e reformulação da central de esterilização.

Estabeleceu parcerias com outras entidades para garantir um serviço de qualidade no que diz respeito à imagiologia (CESPU) e análises clínicas (BMAC). No que diz

respeito à cirurgia bariátrica constituiu o Centro de Tratamento da Obesidade reconhecido pela Direção-Geral da Saúde desde 17 de Fevereiro de 2010.

Em 2012, e com recurso a cofinanciamento pelo FEDER através do ON.2 deu-se início à remodelação do setor de internamento do terceiro piso da ala norte com vista à implementação de uma Unidade de Cuidados Continuados de Longa Duração e Manutenção (ULDM) com capacidade para vinte e seis utentes, distribuídos por dezoito quartos, inserida na Rede Nacional de Cuidados Continuados Integrados (RNCCI). Esta unidade, em termos organizacionais irá prestar um serviço autónomo das restantes valências do Hospital de Ordem da Trindade, em espaço próprio, regendo-se pelas regras específicas de funcionamento da unidade sob a supervisão do diretor técnico da unidade nomeado pela Mesa Administrativa e pelo diretor clínico do hospital, Dr. Justiniano.

Esta inserção da unidade na RNCCI depende da aceitação das entidades responsáveis nomeadamente a Administração Regional de Saúde do Norte (ARS – Norte) e Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS). Em caso do parecer não ser favorável, a Ordem da Trindade pretende abrir uma unidade de assistência prolongada com exploração privada (residências assistidas), sendo para isso importante estabelecer uma tabela de preços própria, elaborada com base nos custos reais da atividade, que serão apurados através do sistema de custeio baseada nas atividades e tempo, ferramenta reconhecida de *pricing*. Esta evidente necessidade de informação motiva a pergunta a que se tentará responder neste Trabalho de Final de Mestrado: com base em custos reais da atividade, qual o custo, por dia, de um doente internado numa unidade de cuidados continuados?

2 Conceptualização dos Cuidados Continuados Integrados

O capítulo 2 pretende enquadrar a Rede Nacional de Cuidados Continuados Integrados em Portugal, descrevendo as suas características globais, metodologia de contratualização e financiamento e por último, caracterizar os cuidados de longa duração em específico, atendendo a que a Ordem da Trindade obteve financiamento comunitário para implementar uma unidade deste tipo.

2.1 Rede Nacional de Cuidados Continuados Integrados

A Rede Nacional de Cuidados Continuados Integrados (RNCCI) foi criada pelo Decreto-Lei n.º 101/2006, de 6 de Junho numa parceria entre o Ministério do Trabalho e da Solidariedade Social (MTSS) e o Ministério da Saúde (MS) e é formada por um conjunto de instituições do sector público e do sector privado, com ou sem fins lucrativos. Em parceria, estas instituições prestam cuidados adaptados e centrados nas necessidades dos indivíduos, em resposta às alterações sociodemográficas verificadas nas últimas décadas. Esta resposta foi desenvolvida para pessoas em situação de dependência, que beneficiem de cuidados continuados de saúde e apoio social, independentemente da idade. Estes cuidados podem ser de natureza preventiva, paliativa ou de reabilitação (UMCCI, 2011).

Tradicionalmente, em Portugal, os cuidados de saúde pós hospitalares eram da responsabilidade das famílias. Atendendo à mudança do papel da mulher na sociedade e o seu crescente papel no mercado formal do trabalho, ao aumento da

esperança média de vida e às próprias características da população, os papéis do hospital, dos cuidados de saúde primários e do próprio prestador informal ou familiares têm sido revistos. O estado passou a desempenhar um papel determinante no domínio das respostas formais de saúde e sociais à população dependente.

Em Portugal, segundo dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), em 2011 19% da população tinha mais de sessenta e cinco anos e 5% mais de oitenta anos e estima-se que em 2050, 32% da população portuguesa terá mais de sessenta e cinco anos e 11% mais de oitenta anos. Este envelhecimento crescente da população resulta da ocorrência de dois fenómenos importantes: o aumento da esperança média de vida associado à diminuição da taxa de natalidade e é expectável que os gastos com esta faixa etária mais que dupliquem nas próximas décadas (OCDE, 2013).

Especificamente relativamente aos cuidados de longa duração, uma das tipologias que constituem a RNCCI, é expectável que a procura cresça rapidamente devido a este envelhecimento crescente da população, ao aumento da incapacidade dos indivíduos e à mudança dos modelos sociais/familiares (OCDE, 2013).

As mudanças tecnológicas que possibilitam cuidados de saúde prolongados em casa se articulados com diferentes prestadores e organizações de cuidados, serão também determinantes nos cuidados de longa duração no domicílio ainda que também estejam naturalmente associados a importantes custos (OCDE, 2013).

Assim a RNCCI, tem como objetivos a melhoria das condições de vida das pessoas com dependência, o apoio, acompanhamento e o internamento tecnicamente adequado a cada situação, a melhoria contínua da qualidade da prestação de cuidados de saúde e a articulação e coordenação em rede dos cuidados dos diferentes serviços. Estes objetivos estão alinhados com a estratégia internacional de diminuir o número de urgências e internamentos hospitalares desnecessários, diminuir o número de altas tardias por falta de resposta social ou familiar, aumentando a eficiência das respostas de cuidados agudos hospitalares e de

disponibilizar melhor serviços de apoio continuado e de reabilitação às pessoas em situação de dependência (UMCCI, 2011).

A prestação de cuidados de saúde e de apoio social organiza-se em quatro tipos de respostas: as unidades de internamento, que podem ser de convalescença, média duração e reabilitação, longa duração e manutenção e paliativos; as unidades de ambulatório ou unidades de dia e de promoção de autonomia, que por sua vez é a resposta menos desenvolvida atualmente; a equipa hospitalar de suporte em cuidados paliativos e por último as equipas domiciliárias, que podem ser equipas de cuidados continuados integrados ou equipas comunitárias de suporte em cuidados paliativos (UMCCI, 2011)

As diferentes tipologias possuem diferentes critérios de colocação de doentes, diferentes objetivos e diferente duração do tempo de internamento.

O modelo de gestão da RNCCI passa pela descentralização e contratualização de serviços. Possui três níveis de coordenação, com equipas compostas por elementos da área da saúde e da segurança social. Os encargos resultantes da prestação de cuidados de saúde e de apoio social na rede são repartidos pelo MTSS e pelo MS (UMCCI, 2011).

Os utentes são referenciados para a RNCCI, de acordo com os critérios previamente estabelecidos para cada tipologia, pelas equipas de gestão de alta (EGA) dos hospitais de agudos ou pelas equipas referenciadores dos cuidados de saúde primários. A equipa de coordenação local (ECL) da área de residência do utente avalia o processo de referência e coloca o utente na unidade com vaga, mediante as opções geográficas feitas anteriormente pelos utentes ou famílias aquando do processo de referência.

São critérios de exclusão em unidades da RNCCI, doentes em fase aguda da doença, pessoa que necessite apenas de apoio social, doentes cujo objetivo de internamento seja o estudo diagnóstico ou doentes infetados cuja terapêutica seja exclusivamente de uso hospitalar (UMCCI, 2011).

Em 2007, existiam 1 788 camas na RNCCI, das quais 684 eram camas em unidades de longa duração e manutenção. Segundo o relatório anual sobre o acesso a cuidados de saúde, a 31 de dezembro de 2012 a rede possuía 5 911 camas contratadas, das quais 3 031 eram camas de longa duração e manutenção (MS, 2013) A implementação da rede a nível nacional, assenta num modelo de desenvolvimento territorial evolutivo, com cobertura de 100% do território nacional até 2016 (UMCCI,2011).

2.2 Contratualização e Financiamento

A relação jurídica é formalizada através de um contrato com os responsáveis pelas unidades. Neste acordo são definidas as condições gerais de financiamento e funcionamento, os requisitos de qualidade e o rácio de recursos humanos (UMCCI, 2012).

O método de definição do preço utilizado é o Preço Fixo, compreensivo, por dia, por utente e para cada tipologia. Inicialmente foram definidas de acordo com a tabela fixada na Portaria nº 1087 – A/2007, de 5 de setembro e na mesma portaria previa-se atualização anual, que não tem acontecido devido à conjuntura económica. A Portaria n.º 220/2011, de 1 de Junho, veio proceder à atualização dos preços e a Portaria n.º 41/2013 de 1 de Fevereiro, vem manter os preços publicados em 2011.

O financiamento da rede é na sua maioria assegurado pelo Orçamento de Estado, competindo à Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS), cativar verbas para o financiamento da RNCCI, através de receitas provenientes dos jogos sociais da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa. Estas, segundo o Decreto-Lei n.º 56/2006, de 15 de Março são divididas entre o MTSS e o MS. As verbas oriundas dos Jogos Sociais só podem ser utilizadas para os fins definidos na Lei e por isso as verbas transferidas para as Administrações Regionais de Saúde (ARS) pertencem à RNCCI.

Existe ainda uma componente do financiamento proveniente da comparticipação que cabe ao utente e/ou agregados familiares na proporção dos seus rendimentos e

que é determinada através da condição de recursos realizada no momento da referenciação para rede e revista se necessário anualmente. Esta componente destina-se apenas para comparticipar a percentagem de despesas oriundas do apoio social e em último caso é totalmente suportada pelo MSST.

De salientar que para além do preço fixo pago por utente às entidades prestadoras, a rede tem custos associados à referenciação e acompanhamento das unidades que são francamente exacerbados face ao custo por cama na RNCCI, demonstrando-se urgente a implementação de medidas corretivas a este nível. O relatório de Primavera de 2011 revelou que uma cama de internamento na RNCCI tem um custo médio de 82€ por dia mas o custo médio de um dia na RNCCI é de 237.941€ (OPSS, 2011)

A verba atribuída pelos Jogos Sociais tem-se mostrado insuficiente, e de forma a viabilizar a continuação do projeto revela-se de extrema importância a procura de novas fontes de financiamento.

Por outro lado o nível de especificidade dos cuidados prestados na rede quer a nível dos recursos humanos especializados quer ao nível dos consumíveis adequados a cada situação, impõem uma estrutura de custos pesada face ao rendimento proveniente do preço fixo estabelecido por doente. Muitas instituições prestadoras apresentam alguma dificuldade em manter a sua sustentabilidade financeira e serviços de elevada qualidade. Tem sido discutida a mudança no modelo de pagamento aos prestadores numa perspetiva de aumento da sustentabilidade financeira da rede mas também numa perspetiva de aumento dos ganhos em saúde, nomeadamente através de pagamentos com base na classificação internacional de funcionalidade, de forma a garantir mais justiça e equidade no pagamento.

2.3 Cuidados de Longa Duração

A OCDE define os cuidados de longa duração como cuidados prestados a quem necessita de suporte nas atividades de vida diária (AVD), como o banho, o vestir, sair e entrar na cama e a alimentação. Estes cuidados são muitas vezes prestados pela família ou outro cuidador informal. Em algumas situações as famílias contratam apoio especializado, e rapidamente, os custos deste apoio torna-se insuportável para as famílias (OCDE, 2011).

Em Portugal, o sistema nacional de saúde providencia cobertura universal e é predominantemente financiado pelas receitas fiscais. O governo é responsável por aproximadamente 60% e o utente (através de pagamentos diretos) é responsável por aproximadamente 30% do financiamento. A cobertura universal só está garantida se os pagamentos diretos representarem no máximo 20% da despesa total (Barros, 2011).

Apesar das medidas de contenção financeira impostas nos últimos anos, a despesa em saúde representa uma elevada percentagem da despesa do estado. Contudo, comparativamente com a média da OCDE, a despesa total em saúde é inferior em Portugal (Barros, 2011).

A correta distribuição dos recursos e otimização dos gastos, assim como políticas de prevenção e de cuidados de longa duração parecem ser preocupações estratégicas na maioria dos países. Estas mudanças sociodemográficas verificadas em Portugal, verificam-se um pouco por todo mundo. Todos os países têm feito esforços nas últimas décadas para desenvolver respostas adequadas à realidade populacional, assentes em princípios de sustentabilidade e qualidade dos serviços prestados.

O desenvolvimento da RNCCI vem dar resposta ao aumento da pressão sobre o estado para providenciar cuidados continuados integrados que até 2006 eram prestados maioritariamente pelas Misericórdias, centros de dia e lares e que cobriam uma pequeníssima percentagem da população.

Este conceito dos cuidados continuados integrados é definido pela unidade de missão para os cuidados continuados (UMCCI) como um “conjunto de intervenções sequenciais de saúde e ou de apoio social, decorrente de avaliação conjunta, centrado na recuperação global entendida como o processo terapêutico e de apoio social, ativo e contínuo, que visa promover a autonomia, melhorando a funcionalidade da pessoa em situação de dependência, através da sua reabilitação, readaptação e reinserção familiar e social” (UMCCI, 2009).

Contudo, e atendendo ao aumento da procura destes serviços, um pouco por todo o mundo o setor privado tem sido encorajado pelo governo a inserir-se nos cuidados continuados de longa duração (OCDE, 2011). As políticas restritivas da despesa pública, os critérios de admissão, o agravamento das listas de espera e a redução do acesso apenas às pessoas mais dependentes financeira e funcionalmente, impulsionam o setor privado a criar respostas particulares e este é um mercado que se tem mostrado francamente em expansão. Importante será, paralelamente a este encorajamento, criarem-se mecanismos de fiscalização da prática privada, assegurando a qualidade dos serviços prestados por estas entidades. Os sistemas de saúde para os cuidados continuados das seguradoras ainda se encontram pouco desenvolvidos, mas parecem representar também uma oportunidade relevante no mercado, uma vez que as seguradoras têm a seu cargo alguns dependentes resultantes por exemplo, de acidentes de trabalho e que beneficiam de cuidados de saúde continuados, que neste momento em Portugal são prestados maioritariamente em hospitais particulares com diárias de internamento superiores às que seriam potencialmente cobradas em instituições vocacionadas para os cuidados continuados de longa duração.

3 Enquadramento Teórico

No Capítulo 3 procedeu-se à revisão da literatura atendendo ao objetivo do presente Trabalho de Final de Mestrado (TFM). Inicialmente, introduziu-se o tema do custeio de serviços de saúde, uma vez que é uma área com características especiais e pouco estudada em Portugal. Nas secções seguintes efetuou-se uma breve revisão dos sistemas de custeio tradicionais, caracterização do método de custeio baseado nas atividades, do método de custeio baseado nas atividades e tempo e especificamente da escolha pelo nível de detalhe, custeio por doente. Por último, atendendo à atualidade e importância do tema, analisou-se a importância da criação de valor em Saúde.

3.1 Custeio de Serviços de Saúde

A determinação dos custos em saúde, quer pela complexidade dos cuidados prestados, quer porque envolvem diversos recursos – equipamentos, consumíveis, pessoal, espaços, representa um enorme desafio.

Como qualquer outra organização, os serviços de saúde necessitam conhecer a origem dos seus custos e proveitos, no sentido de se tornarem cada vez mais sustentáveis. A utilização errada de um sistema de custeio traz consequências desastrosas para as organizações provando que o que não se pode medir não se pode gerir ou melhorar (Kaplan & Porter, 2011).

O sistema de custeio é reconhecido universalmente como uma ferramenta essencial para promover estudos de eficiência que apoiem a estratégia das

instituições, permitindo compreender melhor a relação entre o custo e a qualidade e como rentabilizar a capacidade instalada.

Atualmente em Portugal à semelhança do que acontece por todo o mundo, existe uma elevada preocupação em reduzir a despesa e tornar os sistemas de saúde mais eficientes e mais capazes de responder à evolução sociodemográfica da população, e por isso verifica-se um esforço governamental por implementar políticas sustentáveis, quer com o desenvolvimento de novos projetos, quer pela reestruturação do sistema de financiamento do sistema de saúde português. Efetivamente segundo dados da OCDE (2012), a despesa em saúde abrandou ou diminuiu em quase toda a Europa. Em Portugal em 2010 a despesa em saúde representava 10,2% do PIB, situando-se ligeiramente acima da média europeia, que representava 9% do PIB. Por outro lado, no que diz respeito à despesa em saúde *per capita*, Portugal gastou em 2010, 2097€, um pouco abaixo da média europeia que foi de 2171€ *per capita*.

Mantém-se contudo a dificuldade em definir uniformemente o que são custos em saúde, introduzindo-se políticas de redução de custos, que reduzem a qualidade e efetividade dos serviços prestados levando em último caso a um aumento da despesa final e a piores *outcomes* de ganhos em saúde. Estes, definem-se por “resultados positivos em indicadores de saúde, e incluem referências sobre a respetiva evolução”(PNS, 2012). Traduzem-se pela diminuição da incapacidade, diminuição dos dias de internamento, ganho em anos de vida, aumento da funcionalidade, qualidade de vida, entre outros.

Segundo Kaplan e Porter (2011), o objetivo de qualquer sistema de saúde deverá ser o aumento do valor entregue aos utentes, e este valor mede-se através dos resultados dos indicadores de saúde por unidade monetária gasta.

A escolha do sistema de custeio não é uma decisão simples, tendo em conta a complexidade dos serviços prestados na área da saúde. É frequente esta decisão ser dificultada ainda, pela inexistência ou deficiência dos sistemas de informação nas organizações. Os sistemas de custeio habitualmente utilizados centram-se na

determinação do custo dos departamentos individualmente, que se revela pouco eficaz a reduzir os custos totais ou aumentar o valor entregue ao utente.

A metodologia utilizada para o apuramento dos custos influencia os resultados obtidos, e por sua vez as decisões tomadas, permitindo conhecer a estrutura de consumo de recursos da organização, reorganizar o processo produtivo maximizando a qualidade e valor para o cliente, introduzir melhorias do ponto de vista organizacional que conduzem à sustentabilidade e permitem o *benchmarking* entre organizações (Costa *et al*, 2008).

Em Portugal, no que diz respeito ao sistema de saúde, utilizava-se maioritariamente um sistema de preços retrospectivo, atendendo aos níveis históricos de custos, celebrando-se contratos-programa anuais entre as entidades prestadoras e a entidade pagadora, o que por si só era um incentivo à ineficiência. Tradicionalmente os custos tidos em conta para a celebração deste contrato provinham da contabilidade analítica de cada hospital, de acordo com o Plano Oficial de Contas do Ministério da Saúde (POCMS) e com o Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais.

3.2 Custeio Tradicional

A contabilidade de custos, inicialmente muito ligada à atividade industrial, veio dar resposta à necessidade das organizações conhecerem mais em pormenor os seus custos e proveitos, e especificamente os custos de cada fase pela qual passam os produtos (Mendes, 1996). A contabilidade de custos tradicional baseava-se na distribuição dos custos de suporte e indiretos, através da sua alocação (Ross, 2004). Segundo Kaplan e Anderson (2007), os sistemas de custeio tradicionais são aqueles que usam tipicamente três categorias de custos: mão-de-obra, matéria-prima e os gastos gerais de fabrico. Na atividade industrial, as empresas podiam, em geral, saber o custo de mão-de-obra e matéria-prima associados a cada um dos seus

produtos, alocando através do seu sistema de custeio os custos indiretos e de suporte, ou gastos gerais de fabrico (Kaplan & Anderson, 2007). Nomeadamente na área da saúde, os sistemas de custeio tradicionais, tratavam os gastos gerais de fabrico como homogéneos e dividiam-nos baseados no volume (exemplo: total de número de doentes por dia), enquanto que sistemas como o custeio baseado em atividades ou o custeio baseado em atividades e tempo, aumentam o detalhe, estimando os custos utilizando múltiplos direcionadores de custos (Demeere, 2009).

Ao longo de décadas as diversas técnicas de custeio utilizadas, variavam relativamente à técnica utilizada na obtenção dos custos (método direto e indireto) e à natureza dos custos (custos fixos e custos variáveis).

O custeio por absorção e o custeio variável são duas das técnicas mais utilizadas pelas organizações. O primeiro, assenta no conceito de centro de custos e classifica os custos como diretos ou indiretos. Por centro de custo, entende-se, unidades da estrutura organizacional criadas para imputar os custos diretos e distribuir os custos indiretos (PCH, 2007). Pressupõe o desenvolvimento de critérios de repartição, imputando assim os custos indiretos aos diferentes segmentos. No custeio variável, também conhecido como custeio direto ou marginal, apenas os custos de produção variáveis são alocados ao produto, enquanto que os custos fixos de produção são considerados custos do período. Ambos os sistemas de custeio consideram que os custos que não são referentes à produção devem ser tratados como custos do período. A separação dos custos em fixos e variáveis é importante na tomada de decisão uma vez que fornece informação relevante sobre os custos (Drury, 2006).

Os sistemas de custeio tradicionais tornaram-se obsoletos ao longo das décadas, deixando de refletir a realidade económica, e por isso tornou-se iminente repensá-los (Kaplan & Anderson, 2007).

Um bom sistema de contabilidade de custos deve ter em conta as necessidades específicas da organização, muito em concreto no setor da saúde, pensando em que informação é necessária, porquê e para que se será utilizada (Finkler et al, 2007).

3.3 Custeio Baseado nas Atividades

Assim, na década de 80 nasceu o sistema de custeio baseado nas atividades - o *Activity Based Costing* (ABC), introduzindo o conceito de alocação dos custos indiretos às atividades que partilham os recursos da organização e aos respectivos objetos de custo. A cada objeto de custo é atribuído o custo das atividades necessárias à sua produção, com base na frequência e intensidade de utilização. Para isto são utilizados direcionadores de custos (*cost drivers*) que são medidas de uso dos recursos e das atividades. Inicialmente os recursos são imputados às atividades, pelas relações de causa efeito entre eles e posteriormente os custos das atividades, através dos direcionadores de custos são imputados aos objetos de custeio (Borges, *et al.*, 2010).

Este método introduz o conceito de que a realização das atividades implica consumo de recursos e consequentemente custos, e que por sua vez os produtos consomem atividades (Borges, *et al.*, 2010). Estabelece que a utilização dos recursos, conduz à identificação de processos ou atividades que não acrescentam valor ao serviço ou produto, minimizando o impacto negativo e permitindo a redução de custos. Nesta metodologia os objetos de custo são as atividades desenvolvidas, que devem ser identificadas e medidas e posteriormente são-lhes atribuídos custos de acordo com os recursos consumidos (Kaplan & Anderson, 2007).

De acordo com Cooper e Kaplan (1990) este sistema é considerado uma ferramenta estratégica e um sistema formal contabilístico, na medida em que os gestores, com conhecimento real dos custos do produto, podem tomar decisões sobre preço e estratégias de marketing. Fornece uma imagem dos custos do produto definitivamente diferente dos sistemas tracionais, identificando as atividades nucleares e as de suporte. Do ponto de vista estratégico permite abandonar produtos ou serviços que não apresentem rentabilidade ou redesenhá-los (Cooper & Kaplan, 1990). Adicionalmente produz informação facilmente percebida por profissionais não

financeiros, permitindo maior controlo e redução de custos mais eficaz, uma vez que os profissionais interiorizam a necessidade da eficiência na utilização de recursos limitados (Borges, *et al.*, 2010). Kaplan (2006) considera que a comunicação de informação deste tipo cria motivação intrínseca nos profissionais, demonstrando quais são os objetivos da organização e como os profissionais podem contribuir para o seu sucesso. O sistema ABC demonstra a importância da eficaz utilização dos recursos, agindo de forma positiva sobre os profissionais e permite a identificação de oportunidades de melhoria (Borges, *et al.*, 2010).

Um sistema de custeio deste tipo permite apurar os custos reais da atividade e a sua utilização ao longo dos anos demonstrou ser uma importante ferramenta de *pricing* (Drury, 2006). O mesmo autor, como muitos outros autores, considera que o esforço de implementar um sistema como este é compensado pela relevância que assume na tomada de decisão e defende a utilização desta ferramenta em todas as áreas, nomeadamente na área da saúde.

Contudo esta ferramenta apresenta algumas desvantagens, nomeadamente por implicar um elevado custo de implementação e elevado nível de complexidade, assim como elevado consumo de tempo no processamento da informação. Kaplan e Anderson (2007), consideram que o sistema de custeio baseado em atividades é escolhido menos de 50% das vezes porque são muito frequentes resistências comportamentais e organizacionais relacionados com o facto de este sistema implicar tratar quase todos os custos como variáveis, demonstrar que nem todos os cliente e produtos são lucrativos mesmo quando, utilizando os sistemas tradicionais, pareciam lucrativos. Segundo Demeere (2009), é necessário cuidado na adoção deste sistema de custeio, uma vez que a literatura conclui que o tempo e os recursos consumidos durante o desenvolvimento e gestão deste sistema o tornam incomportável para grande parte das organizações, tal como Kaplan e Anderson reconhecem, sendo abandonado muitas vezes face aos custos que implicam.

A nível internacional existem alguns estudos acerca da implementação do sistema ABC em unidades de saúde, que lhe reconhecem vantagens e também desvantagens. Souza et al (2012), reviu estudos de implementação desta metodologia e adicionalmente comparou esta implementação em dois hospitais. Concluíram que a implementação eficaz do sistema de custeio baseado nas atividades depende do envolvimento dos profissionais da organização e que a maior dificuldade é a obtenção da informação, na medida em que os sistemas de informação dos hospitais não estão adequados às necessidades. Contudo consideram que depois de implementado traz muito valor à organização. Popesko (2013) refere no artigo que publicou acerca da utilização do sistema ABC na gestão hospitalar que a sua utilização, apesar de todas as vantagens reconhecidas, implica um grande número de obstáculos, nomeadamente devido à complexidade dos *outputs* (produtos) na área da saúde, clientes e atividades realizadas e à dificuldade que é estabelecer simples direcionadores de custos. Refere ainda ser necessário definir uma metodologia de implementação do ABC para hospitais e maior nível de conhecimento acerca da área em estudo. Demeere et al (2009), analisaram artigos que sugerem a utilização deste método em hospitais, na medida em que comprovadamente ajuda-os a entender os seus custos e a evitar decisões erradas relativamente ao planeamento, controlo e *pricing*. No mesmo artigo, analisa a relevância e o impacto da utilização do sistema de custeio baseado em atividades e tempo na consulta externa de um hospital, admitindo que este é uma melhor opção (Demeere *et al.*, 2009)

Em Portugal existem poucos estudos acerca deste sistema de custeio e pouca experiência no que diz respeito à implementação de sistemas de custeio na área da saúde (Borges, *et al.*, 2010).

Em 2007, foi estabelecida uma parceria entre o ministério da saúde e a consultora Deloitte, com o objetivo de se implementar um sistema de custeio baseado em atividades, envolvendo inicialmente apenas cinco hospitais, por se reconhecer a necessidade de implementação de um sistema de custeio sólido, como base da

determinação dos preços a contratuá-los. Através deste estudo piloto foi possível verificar o esforço que a implementação de um sistema deste tipo implica, mas também que permite o ajustamento dos preços e gestão do orçamento mais rigorosa. Outra conclusão deste estudo, é a possibilidade de depois de implementado este sistema, ser possível fazer comparações entre hospitais (*benchmarking*) ao nível das atividades mais dispendiosas e ao nível da performance, diminuindo ineficiências e adotando boas práticas de outros prestadores (Borges, *et al.*, 2010).

3.4 Custeio Baseado em Atividades e Tempo

Para responder aos problemas do sistema de custeio ABC, Kaplan e Anderson criaram uma abordagem mais simples, menos dispendiosa e mais rápida de implementar: o sistema de custeio baseado em atividades e tempo – o *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC). Este modelo necessita apenas de dois critérios, o custo de cada recurso e a quantidade de tempo para executar uma atividade e reflete mais variações e complexidade que o modelo convencional, utilizando equações de tempo para distribuir o custo da atividade aos serviços (Kaplan & Anderson, 2004). Elimina a necessidade de definir as atividades em si, de alocar os custos dos departamentos às atividades, determinando apenas a taxa de custo do recurso de forma simples e objetiva, através da razão entre o custo do recurso e a capacidade prática dos recursos fornecidos, e o uso da capacidade ou recurso por cada serviço (Kaplan & Anderson, 2007; Kaplan e Porter, 2011).

Os direcionadores de tempo, essenciais neste modelo, são as variáveis que determinam o tempo necessário para executar cada atividade. O número de direcionadores de tempo não é limitado desde que pertençam ao mesmo recurso (Everaert & Bruggeman, 2007). A incorporação da variação de tempo elimina a assunção que as atividades consumiam a mesma quantidade de tempo para serem executadas (Kaplan & Anderson, 2007).

A utilização de um método como este, permite uma rápida atualização do sistema de custos, quando se verifica alguma alteração do produto ou serviço, o que indica que é uma metodologia ágil e que se adapta a ambientes complexos e que evoluem rapidamente (Everaert & Bruggeman, 2007).

Kaplan e Porter (2011), propõem que qualquer sistema de custeio na saúde deve contabilizar todos os custos de todos os recursos usados pelo paciente, durante o ciclo completo de tratamento, que é constituído por todos os profissionais, intervenções, diagnósticos, equipamentos e tratamentos que são prestados a um doente com determinada condição clínica, defendendo a utilização do sistema de custeio baseado nas atividades e tempo (TDABC). A definição de condição clínica deve ter em conta as circunstâncias do paciente e complicações e comorbilidades comuns que com elas se relacionam. É necessário então estimar o caminho individual típico do utente para cada condição clínica, estimando a quantidade de tempo que o utente passa com cada recurso. O objetivo é que os gestores consigam tomar decisões para diminuir custos, mantendo ou melhorando *outcomes*, apoiados em custos corretamente apurados.

Outros autores corroboram esta ideia de que o nível de detalhe desejado num sistema de custeio é o custo por doente e que deve ser atribuído a cada doente a utilização real do recurso (Phelan *et al.*, 1998; Costa, *et al.*, 2008, Porter, 2010).

A literatura, apesar de escassa, comprova a importância deste método na área da saúde, reconhecendo-lhe vantagens face a outros, incluindo o método ABC. Como referido anteriormente, Demeere *et al* (2009), estudaram o desenvolvimento, implementação e gestão do sistema TDABC, num serviço de consulta externa de um hospital, concluindo que relativamente ao sistema ABC, este é um modelo mais adaptável, mais simples de construir e que reflete melhor a realidade e a complexidade de um hospital ou serviço de saúde. Encontraram contribuições práticas trazidas por este modelo, no dia-a-dia da organização, nomeadamente na reorganização de alguns departamentos e no aumento de competição saudável e de

comunicação entre departamentos na tentativa de encontrar melhorias operacionais. Adicionalmente, concluíram que a ligação entre o sistema de custeio e a estratégia deixou de ser passiva, na medida em que aumentou o conhecimento de todos os profissionais relativamente aos diferentes processos da organização e o seu envolvimento no alcance dos objetivos estratégicos da organização (Demeere *et al.*, 2009).

French et al (2013), verificaram no estudo realizado, que o sistema de custeio TDABC permitiu melhorias em termos de custos, utilização de tempo e recursos humanos, aumentando ainda o número de utentes atendidos no serviço, em 19%, sem impacto negativo na qualidade dos cuidados. Neste estudo reconhecem ainda, impacto positivo no conhecimento dos processos inerentes aos cuidados e consequentemente dos custos associados e melhoria em termos de *outcomes*, dos pacientes e ainda a possibilidade de se utilizar este método como ferramenta de *pricing*, no desenvolvimento de novas metodologias de reembolso da prestação de cuidados de saúde. Como desvantagens deste método, o estudo aponta a dificuldade em medir os custos associados à coordenação dos recursos humanos, que não se associam diretamente aos pacientes e o facto de os tempos utilizados para estimar o custo das atividades serem definidos com base em tempos históricos ou estimados, introduzindo aqui algum nível de erro e uma fonte potencial de desvios (French, et al., 2013).

Os estudos analisados para a realização deste TFM, no que diz respeito à metodologia TDABC, referem unanimemente que é importante para os hospitais obter o apoio e a participação dos médicos e restantes profissionais de saúde, na aplicação do sistema de custeio.

Depois de analisadas vantagens e desvantagens de cada método, e tendo em conta as características da Ordem da Trindade, nomeadamente no que se refere ao deficiente sistema de informação e escassez de recursos para implementar um

sistema de custeio, decidiu-se utilizar o sistema TDABC para obter o custo por doente numa unidade de cuidados continuados.

3.5 Custeio por doente

Kaplan e Porter (2011) propõem uma metodologia para estimar o custo total de tratar um paciente com determinada condição clínica.

Inicialmente é importante definir a condição clínica, incluindo complicações associadas que possam afetar o utente e os processos e recursos relacionados com o tratamento do mesmo e o ciclo de tratamento do paciente, que no caso de pacientes com condições crónicas pode durar um período de tempo mais alargado, como por exemplo um ano.

Posteriormente é importante definir as principais atividades e recursos envolvidos no cuidado do paciente.

Tendo em conta as atividades e recursos envolvidos no processo de cuidado do utente é necessário estimar o tempo que cada profissional ou equipamento está afeto ao utente, podendo utilizar tempos tipo, para tarefas de curta duração que variam pouco.

Posteriormente é necessário estimar o custo direto de cada recurso envolvido no cuidado do utente, e este custo deve incluir honorários, depreciações e amortizações dos equipamentos, fornecimentos e outras despesas, assim como os recursos de suporte como a supervisão dos profissionais, o espaço e mobiliário utilizado por cada grupo de profissionais, esterilização, entre outros. Aloca-se ainda os custos dos departamentos e atividades de suporte, com base na utilização de cada um deles.

De seguida determina-se a taxa de custo da capacidade (euros por unidade de tempo) dividindo-se o custo total do recurso ou capacidade fornecida pela sua capacidade prática.

Por último calcula-se o custo total por doente, somando todos os custos do ciclo completo de tratamento.

3.6 A criação de Valor em Saúde

Tal como os custos, também os indicadores devem ser medidos por doente e devem ser multidimensionais (Porter, 2010). Assim será possível ponderar custos e ganhos em saúde por doente, permitindo uma verdadeira redução de custos, realocação de recursos e até mesmo eliminação de serviços ou recursos que não acrescentem valor, para assim otimizar a capacidade existente. No domínio dos cuidados de saúde espera-se que a qualidade diminua custos ou seja, que se atinjam os melhores resultados ao menor preço (Porter & Teisberg, 2006; Porter & Lee, 2013).

Kaplan e Porter, nas suas diversas publicações sobre cuidados de saúde, reforçam que a única forma de tornar os sistemas de saúde sustentáveis é assumir a importância estratégica de aumentar o valor para o doente (Porter & Teisberg, 2006; Porter, 2010; Kaplan & Porter, 2011; Porter & Lee, 2013).

Organizações que sejam capazes de ligar a estratégia com as operações do dia-a-dia através da medição e análise das atividades serão organizações competitivas e sustentáveis. É importante comunicar a estratégia aos colaboradores e todos os outros *stakeholders* (Nevius, 2010).

Especialmente no setor privado da saúde onde a competitividade tem crescido de forma feroz, com os principais *players* no mercado a atingirem elevadas economias de escala, é fundamental que este objetivo de criação de valor seja claro ao nível dos gestores de topo, uma vez que o paradigma se altera: o centro deixa de ser o crescimento em termos de volume, ou manutenção da margem e passa a ser melhorar *outcomes* para sustentar ou crescer a sua percentagem de mercado. Se a organização aumentar a sua eficiência e providenciar cuidados de excelência será mais competitiva. Se pelo contrário, não conseguir aumentar o valor para o cliente,

mesmo sendo uma organização prestigiada ou poderosa, enfrentará no futuro severas dificuldades (Porter & Lee, 2013).

Ferramentas como o TDABC fornecem oportunidades de melhoria do valor entregue ao utente, melhorando os processos e a variação existente entre os mesmos que se traduz na velocidade do ciclo de tratamento e permite ainda melhorar a utilização dos recursos existentes. Este tipo de mapeamento das atividades permite ainda comparação entre serviços e até mesmo instituições com a identificação de oportunidades de melhoria.

Num contexto de inserção da unidade de assistência prolongada da Ordem da Trindade na RNCCI, os doentes com critérios para pertencer a uma unidade de longa duração, serão à partida doentes com mau prognóstico, fraco potencial de recuperação e com inúmeros problemas associados ou comorbilidades, como por exemplo, úlceras de pressão, diabetes, entre outros. Neste caso em específico, os *outcomes* centrar-se-ão em medir pequenas evoluções como por exemplo a taxa de cicatrização de úlceras de pressão e a % de altas para o domicílio ou outra resposta permanente, anual. Quanto melhores os cuidados prestados e mais envolvidos estiverem os familiares no processo terapêutico, melhores serão estes indicadores e cumprir-se-á melhor o objetivo destas unidades. Atualmente verifica-se um aumento da procura por esta resposta pós hospitalar como referido anteriormente, e por isso um aumento da lista de espera. No contexto de inserção na RNCCI, não é expectável que a ocupação média seja inferior a 80%, o que garante o financiamento a 100%. Sendo o cliente final o Estado, que determina a tabela de preços, se se vier a confirmar a mudança de modelo de financiamento das unidades no futuro, é importante manter a perspetiva de acrescentar valor para o cliente, ou seja, ser-se cada vez mais eficiente no consumo dos recursos, apresentando os melhores resultados, prestando cuidados de qualidade que se traduzem em melhores indicadores de resultado.

Numa perspectiva de exploração privada, estes pressupostos aplicam-se também, uma vez que este tipo de cuidados são dispendiosos, mas altamente valorizados pelas famílias que tenderão a escolher a organização prestadora de cuidados, mediante critérios de excelência.

A complexidade dos cuidados prestados em saúde, dificulta a determinação dos custos reais da atividade. Apenas quando se percebem os custos totais de um ciclo completo de tratamento, com complicações e comorbilidades associadas, se pode determinar um preço por doente, que seja financeiramente sustentável para a instituição. Para isso, e atendendo à evolução dos sistemas de custeio, a literatura propõe a implementação do custeio por doente, utilizando o sistema TDABC. Este, fornece oportunidades de melhoria do valor entregue ao doente, através do detalhe da informação produzida, permitindo agir sobre os processos que compõem o ciclo de tratamento, otimizando a utilização dos recursos existentes e com isso obter ganhos em saúde e é ainda uma ferramenta reconhecida de *pricing*. Uma perfeita articulação da estratégia, que deverá ser cada vez mais voltada para o aumento do valor entregue ao doente, com as operações do dia-a-dia através da medição e análise das atividades, tornará a organização competitiva e sustentável.

De seguida caracterizar-se-á o tipo de estudo realizado e posteriormente descrever-se-á o processo de construção do sistema TDABC, aplicado à unidade de cuidados continuados integrados da Ordem da Trindade.

4 Metodologia

No presente capítulo caracteriza-se o tipo de estudo realizado, descrevendo sumariamente os diferentes momentos da investigação, técnicas utilizadas e principais limitações encontradas na realização do estudo.

4.1 Estudo de caso

O principal objetivo deste estágio foi determinar o custo de um dia de internamento, por doente, numa unidade de cuidados continuados, com base nos custos reais da atividade. Assim, é possível definir a tabela de preços a praticar pela entidade numa situação de exploração privada e comparar com o preço que a RNCCI contratualiza com as unidades protocoladas.

Para responder a este problema, do ponto de vista metodológico, são necessários um conjunto de procedimentos com vista à obtenção da informação relevante, que determinam o método.

A metodologia Estudo de Caso, pretende responder a questões de como e porquê, de contextos reais, no ciclo de vida da organização. É um método comumente utilizado na área das ciências económicas, para estudar organizações e comportamentos, e pode utilizar dados qualitativos, quantitativos ou mesmo os dois. O objetivo é interpretar e analisar os resultados no seu contexto próprio. Uma das suas características mais importantes é concentrar-se apenas num único caso através da análise exaustiva e detalhada dos dados relativos a esse caso, abrindo a possibilidade de aumentar o conhecimento sobre esse objeto de estudo específico.

Contudo, como limitação apresenta o facto de os resultados não poderem ser generalizados (Mills *et al.*, 2010).

Esta abordagem pressupõe uma constante interação com a realidade da organização, assim como com os seus responsáveis, que constantemente dão *feedback* e colaboram no estudo.

O protocolo de pesquisa e elaboração de um estudo de caso segundo Robert Yin compreende uma pesquisa inicial de tópicos, problemas e questões de estudo na área em questão, recolha de dados no campo de pesquisa, revisão bibliográfica e atualização do protocolo que se está a aplicar com base nesta revisão bibliográfica e por último a produção de um relatório sobre o estudo de caso (Mills *et al.*, 2010).

Segundo Freixo (2010) o estudo de caso compreende uma fase conceptual, de revisão bibliográfica e de aumento do conhecimento relativo ao tema com vista a concetualizar o objeto de estudo, metodológica, onde se define o desenho de estudo e se escolhe os métodos de colheita de dados e por último a fase empírica na qual se executa o desenho, através da recolha de dados, análise, interpretação e produção de resultados.

A elaboração deste relatório de estágio respeitou as diferentes fases de elaboração de um estudo de caso, com uma fase inicial, longa, de pesquisa bibliográfica abrangente, procurando o “estado da arte” dos assuntos em questão, elaborando um cronograma e determinando as técnicas que se iriam utilizar na recolha de dados e por último, com a recolha, interpretação, análise de dados e proposta de intervenção junto da organização através das diferentes pessoas envolvidas na gestão da Ordem da Trindade.

4.2 Planeamento do estudo

Inicialmente estabeleceu-se junto da organização um plano de ação que determinou as diferentes fases de execução do projeto, como apresentado na tabela seguinte.

Mês	Plano de ação
Outubro 2013	Início do Estágio Diagnóstico da situação Revisão Bibliográfica e análise de documentação
Novembro 2013	Análise da informação financeira da organização <i>Benchmarking</i> com outra unidade de cuidados continuados Apresentação da estrutura de recursos humanos Avaliação do trabalho realizado
Dezembro 2013	Discussão da chave de repartição e direcionadores de custo Elaboração de base de dados com toda a informação recolhida
Janeiro 2014	Apresentação do <i>draft</i> do sistema de custeio baseado em atividades e tempo Avaliação do trabalho realizado
Fevereiro 2014	Encerramento do projeto com apresentação final do sistema de custeio Avaliação final

TABELA 1
Cronograma

Inicialmente privilegiarem-se as técnicas de análise de conteúdo documental, nomeadamente a pesquisa bibliográfica e análise dos documentos disponibilizados pela instituição, como por exemplo o *dossier* de candidatura ao financiamento, a memória descritiva da Ordem da Trindade, relatórios e contas e legislação da Rede Nacional de Cuidados Continuados Integrados. Na fase inicial utilizaram-se ainda técnicas quantitativas, através da análise da informação financeira e contabilística da Ordem da Trindade e especificamente da consulta da análise de viabilidade

económico-financeira do projeto e seus pressupostos, realizada no processo de candidatura, pela instituição. Recorreu-se ainda à análise dos consumos médios, atividades e processos de outra unidade de cuidados continuados existente na área do grande Porto, com o mesmo número de camas que permitiu afinar pressupostos e apresentar uma estrutura de custos prospetiva uma vez que não existem dados históricos da instituição para construir uma base de dados. Esta informação foi prestada por um conjunto de profissionais que colaboram com essa instituição e que aceitaram colaborar neste estudo.

Ao longo de todo o estágio recorreu-se à técnica da observação, acompanhando o dia-a-dia da instituição, nomeadamente reuniões com fornecedores para fecho do projeto e finalização do processo de financiamento: elaboração dos *dossiers* para auditoria da autoridade de gestão do ON2, catalogação do imobilizado, entre outros. Foram realizadas entrevistas não estruturadas à Dr^a Inês, responsável pelo projeto, Dr^o José Luís Fonseca, como responsável pela organização, enfermeiros, médicos, psicólogo e fisioterapeuta de outra unidade. Estas, foram fulcrais para o conhecimento do projeto, situação atual e previsões de futuro, na definição de parâmetros da estrutura de custos, nomeadamente direcionadores de custo, chave de repartição e elaboração da estrutura de recursos humanos, assim como na definição das atividades e processos inerentes aos cuidados a prestar ao público-alvo.

Através das diferentes fases de elaboração do estudo de caso, procurou-se responder ao problema ou hipótese levantada inicialmente, fornecendo uma solução customizada à organização após verificação constante de todos os pressupostos com os responsáveis da Ordem da Trindade, nomeadamente o Dr. José Luís Fonseca e a Dr^a Inês Melo.

Uma vez que a unidade ainda não se encontra em funcionamento, não é possível testar ainda a validade da solução apresentada, embora tenha sido construída em parte, com base em dados reais da organização, relativos a outros serviços com

características comuns e em parte com base em consumos reais de uma organização semelhante.

As principais limitações presentes ao longo da elaboração do TFM prenderam-se com a limitação dos sistemas de informação de suporte à recolha da atividade de produção e de custos, uma vez que ainda se encontram em fase de implementação do sistema informático e com as falhas na informação produzida, originada pelas diferenças individuais na imputação. O fato de não existirem dados reais da atividade dificulta a verificação dos pressupostos assumidos, assim como as atividades que estiveram na base da construção da cadeia de valor dos cuidados prestados. Quando a unidade entrar em funcionamento, os processos que compõem cada uma das atividades naturalmente poderão necessitar de otimizações e ajustes face à realidade da instituição e dos doentes que dela fazem parte. Adicionalmente importa referir que é escassa a informação relativa à aplicação do TDABC na saúde e ausente no que se refere à aplicação em Portugal deste sistema de custeio na saúde, o que dificultou a pesquisa bibliográfica.

Adicionalmente, ao longo de todo o estágio foram-me solicitadas diversas tarefas como a elaboração de orçamentos para cirurgias, participação na implementação do novo sistema informático, participação nas renegociações com as diferentes seguradoras, através da análise dos preços praticados, elaboração de contra proposta e observação das reuniões de renegociação. Para isso, trabalhou-se o sistema de custeio baseado em atividades implementado no bloco operatório e internamento, no início de 2013, melhorando alguns aspetos e alargando a análise realizada a outras entidades.

5 Implementação

No capítulo 5 procedeu-se à aplicação do sistema de custeio baseado em atividades e tempo à unidade de cuidados continuados integrados da Ordem da Trindade. Uma vez que esta unidade ainda não se encontra em funcionamento, esta aplicação baseia-se no consumo histórico da organização e nos consumos de outra unidade de cuidados continuados da zona do Grande Porto com características semelhantes.

5.1 Custeio por doente utilizando TDABC

5.1.1 Definição da condição clínica

A população de doentes que será custeada apresenta características próprias que importa descrever para melhor caracterizar o objeto de custo.

Segundo a UMCCI (2012), o perfil dos utentes da RNCCI mantém-se ao longo dos últimos anos. Em 2012, 53,4% dos utentes eram do sexo feminino e 81,5% dos utentes referenciados tinham mais de 65 anos, sendo que destes 44,5% tinha mais de 80 anos.

Segundo um estudo realizado pelo Instituto Nacional de Administração em 2009 para caracterizar os utentes da rede nacional de cuidados continuados, cerca de 80% dos utentes das unidades de longa duração apresentam incapacidade de locomoção autónoma, 15% encontra-se dependente na locomoção e apenas 5% é independente na locomoção. No que diz respeito à autonomia física, ou seja, capacidade de realizar autonomamente as atividades básicas de vida diária, como o banho, alimentação e o

vestir, aproximadamente 70% dos utentes era incapaz de realizar estas atividades, 25% encontrava-se dependente na realização destas tarefas e apenas 5% era independente. Por último aproximadamente 60% dos utentes apresentava mau estado cognitivo, 25% satisfatório e 15% apresentava ausência de comprometimento cognitivo. Nesta tipologia, as patologias mais prevalentes incidem no aparelho circulatório referentes aos acidentes vasculares cerebrais, no aparelho músculo-esquelético como é o caso da fratura do fémur, que é muito prevalente em indivíduos do sexo feminino com mais de 80 anos e dos traumatismos vértebro-medulares, no sistema neurológico referentes aos traumatismos cranianos e secundariamente no sistema respiratório, como por exemplo a pneumonia. Relativamente aos problemas ou comorbilidades associadas a estas patologias as mais prevalentes são as alterações da pele (úlceras de pressão), do sistema metabólico (Diabetes Mellitus e a dislipidemia), do sistema circulatório (hipertensão arterial – HTA), da função renal (insuficiência renal aguda e crónica), da visão e audição (Rato, *et al*, 2009).

Para efeitos de desenvolvimento e implementação do presente sistema de custeio, atendendo à multiplicidade de características e diagnósticos associados aos doentes que são admitidos nas unidades de cuidados continuados e necessidades/consumos reais de cuidados prestados por cada um dos recursos da organização irão definir-se três categorias de doentes tipo. Estas categorias, foram criadas atendendo à prevalência das patologias descritas anteriormente, definindo que o ciclo de tratamento do doente começa quando o doente entra na unidade de cuidados continuados e termina quando tem alta, quer para domicílio, outra resposta ou por óbito. Partir-se-á da assunção de que estes ciclos de tratamento têm a duração de um ano, uma vez que se tratam de condições crónicas. O objeto de custo será na prática a diária de internamento, ou seja, o custo por cada dia de internamento completo de internamento. Para melhor definir as características e tempo consumido nos cuidados prestados a estes doentes tipo recorreu-se à colaboração de três médicos com especialidade em Medicina Interna, dois enfermeiros, duas auxiliares de ação

médica, um psicólogo e um fisioterapeuta, que trabalham numa unidade de longa duração há mais de quatro anos e à análise dos critérios de admissão nas unidades de longa duração e manutenção da Rede Nacional de Cuidados Continuados.

É fulcral agrupar os doentes em categorias, na medida em que as suas características individuais determinam níveis de consumo de recursos distintos, obtendo assim o custo real de cada doente tipo. Esta informação será importante na gestão dos recursos, uma vez que uma unidade inserida na rede não escolhe os doentes a admitir e é remunerada de forma constante independentemente das características individuais do utente, mas também muito importante numa perspetiva de exploração privada: por um lado pela possibilidade de definir uma tabela de preços a praticar por patologia ou doente tipo ou por outro lado definindo critérios de admissão, que vão de encontro ao preço praticado.

A tabela seguinte apresenta as características de cada uma das categorias. É importante referir, que se classificou atendendo à experiência dos profissionais, e numa perspetiva simplificada, admitindo-se que alguns dos utentes não se encaixam perfeitamente em nenhuma delas. Nesse caso deve privilegiar-se o nível de dependência na mobilidade e atividades da vida diária, a presença de traqueostomia com necessidade de aspiração de secreções e a presença de úlceras de pressão, por serem características consumidoras por excelência de recursos.

Características	Doente Tipo A	Doente Tipo B	Doente Tipo C
Mobilidade	Totalmente dependente	Moderadamente dependente	Dependente em grau reduzido
Atividades da Vida Diária	Totalmente dependente	Necessidade de ajuda e supervisão	Independente ou com necessidade de supervisão apenas
Orientação/Consciência	Desorientado	Períodos de	Orientado

		desorientação	
Controlo de Esfíncteres	Descontrolo total	Descontrolo parcial	Controlo total
Traqueostomia ¹	Presente	Ausente	Ausente
Necessidade de Oxigénio (O2)	Contínuo ou parcial	Pontual	Ausente
Úlceras de Pressão ²	Múltiplas	No máximo 2	Ausente
Necessidade de Controlo metabólico (Ex: Diabetes)	Permanente	Supervisão	Supervisão
Necessidade de controlo de parâmetros vitais (Ex: Hipertensão)	Permanente	Supervisão	Supervisão
Aspiração de secreções	Permanente	Pontual	Sem necessidade
Vigilância clínica e enfermagem	Permanente	Permanente	Permanente

TABELA 2

Caracterização dos doentes tipo de uma unidade de cuidados continuados

O doente tipo A será um doente com múltiplas necessidades, totalmente dependente, que consome mais recursos comparativamente com os restantes. Com base no estudo realizado pelo Instituto Nacional de Administração em 2009 para caracterizar os utentes da rede nacional de cuidados continuados e com base nos dados históricos de uma unidade de longa duração com características semelhantes à unidade que irá ser explorada pela Ordem da Trindade para efeitos deste estudo considera-se que o doente tipo A representa cerca de 65% do total de utentes desta unidade.

O doente tipo B por seu lado, apresenta necessidades em menor grau mas necessita de apoio nas tarefas do dia-a-dia e vigilância e utilizando o mesmo método

¹ Orifício artificial na traqueia, abaixo da laringe, presente quando há necessidade de intubações prolongadas e/ou ventilação mecânica.

² Lesão cutânea localizada resultante de pressão isolada ou continuada

anteriormente utilizado, considera-se que o doente tipo B representa aproximadamente 27% do total de utentes desta unidade.

Por último, o doente do tipo C, que representa cerca de 8% dos utentes, apresenta poucas necessidades, mas por algum motivo não tem condições para estar em casa. Será um doente dependente em grau reduzido com necessidade de reabilitação que se prevê superior a seis meses ou ainda que se encontre dependente apenas por degeneração da função cognitiva mantendo a mobilidade e capacidade de locomoção.

Importa realçar que é critério das unidades de cuidados continuados que os doentes apresentam estabilidade do estado clínico, sendo necessário transferi-los para o hospital de agudos da área de residência se a situação se agravar ou o doente ficar instável.

5.2 Identificação e afetação dos recursos

Atualmente a Celestial Ordem Terceira da Santíssima Trindade utiliza como sistema de contabilidade de custos a “classe nove” com centros de custos, devidamente caracterizados. A chave de repartição utilizada, foi definida pela administração segundo os critérios que entendeu serem os mais corretos. Estes critérios têm vindo a ser afinados como resultado do esforço iniciado em 2012 para custear o bloco operatório e o internamento utilizando outra metodologia de custeio, o TDABC.

Para identificar e afetar os recursos à unidade de cuidados continuados integrados foi necessário recolher informação financeira relativa aos gastos da instituição e recolher o histórico de consumos (consumíveis de enfermagem, medicamentos, outros consumos) de uma unidade semelhante de forma a estimar os custos da unidade em questão, uma vez que este trabalho se realiza numa perspetiva prospetiva. Posteriormente, estes dados serão imputados aos doentes tipo,

estabelecendo relações entre os custos e cada um dos tipos de doente, utilizando direcionadores de custos, atendendo aos consumos de cada um deles.

5.2.1 Recursos Humanos

Construiu-se para este efeito e mais uma vez com base no histórico de outra unidade semelhante e com base nas exigências feitas pela RNCCI, o quadro de pessoal necessário para a unidade funcionar com lotação superior a 90%, que atendendo à procura desta resposta e à lista de espera para ingresso neste tipo de unidades atualmente, está à partida garantida.

Perfil Profissional	Nº Total de Profissionais
Médico (inclui Fisiatra)	2
Enfermeiro	7
Fisioterapeuta	1
Psicólogo	1
Assistente social	1
Animador Sociocultural ou auxiliar de atividades ocupacionais	1
Nutricionista/Dietista	1
Terapeuta Ocupacional	1
Pessoal Auxiliar	10
Administrativa/Receção	1

TABELA 3

Recursos Humanos necessários para garantir o funcionamento da unidade de cuidados continuados

O custo com os recursos humanos foi calculado com base na política de contratação da instituição, contemplando o vencimento base, acrescido de subsídios, seguro, décimo terceiro e décimo quarto meses, prestações sociais e medicina no trabalho. A informação foi recolhida junto do departamento de recursos humanos.

O vencimento base estimado para cada perfil profissional, teve como base, a Convenção Coletiva (Boletim do Trabalho e Emprego n.º 15/2011) que regula as relações de trabalho entre as IPSS representadas pela Confederação Nacional das Instituições de Solidariedade (CNIS) e os trabalhadores ao seu serviço.

Atendendo ao facto de que apenas a assistente social, a equipa de enfermagem e pessoal auxiliar e a administrativa serão necessárias a tempo inteiro, os restantes profissionais serão contratados em regime de prestação de serviços e serão considerados na rubrica dos fornecimentos e serviços externos (subcontratos).

Na tabela seguinte apresentam-se os valores acumulados para o ano de 2014 dos custos com pessoal.

Gastos com o pessoal	298.641,02 €
-----------------------------	--------------

TABELA 4
Pessoal

Para afetar o tempo de cada profissional e consequentemente o custo associado a cada um dos perfis definidos anteriormente, foi necessário fazer um levantamento do tempo despendido em cada uma das tarefas que cada profissional executa ao longo de vinte e quatro horas, com cada doente tipo, nomeadamente as tarefas administrativas e ensinos/trabalho com as famílias.

Posteriormente e tendo em conta a disponibilidade diária de cada perfil profissional determinou-se em percentagem o tempo afeto a cada doente tipo.

Na tabela seguinte encontra-se discriminada a afetação de cada perfil profissional a cada doente tipo.

Perfil Profissional	Doente Tipo A	Doente Tipo B	Doente Tipo C
Enfermeiro	0,76	0,2	0,04
Pessoal Auxiliar	0,48	0,42	0,10
Assistente social	0,65	0,27	0,08

Administrativa	0,65	0,27	0,08
----------------	------	------	------

TABELA 5
Afetação Recursos Humanos

5.2.2 Fornecimentos e Serviços Externos

No que diz respeito aos subcontratos e com base no quadro de pessoal acima apresentado, excluindo os profissionais que serão contratados e cujo custo associado já foi considerado, calculou-se o restante custo com os profissionais tendo em conta o valor hora praticado pela instituição para cada perfil profissional e o número de horas que o profissional trabalhará na instituição.

Da mesma forma que anteriormente, para afetar o tempo de cada profissional e consequentemente o custo associado, a cada um dos doentes tipo analisou-se a forma como cada profissional deverá distribuir o seu tempo e obteve-se a seguinte chave de repartição:

Perfil Profissional	Doente Tipo A	Doente Tipo B	Doente Tipo C
Médico	0,65	0,27	0,08
Fisioterapeuta	0,61	0,27	0,12
Terapeuta Ocupacional	0,11	0,52	0,37
Psicólogo	0,55	0,34	0,11
Animador Sociocultural	0,27	0,61	0,12
Nutricionista	0,65	0,27	0,08

TABELA 6
Afetação de Recursos Humanos em regime de prestação de serviços

Os trabalhos especializados contemplam o custo de manutenção dos *softwares* de gestão hospitalar em funcionamento na instituição, calculado com base no número de camas existente em todo o hospital, com um fator de correção para incluir o bloco operatório, chegando a um valor por cama e por conseguinte ao valor total afeto à

unidade de cuidados continuados. A administração considerou ser este o critério mais correto.

A conservação e reparação, o consumo de meios complementares de diagnóstico e terapêutica (MCDT's), o material de escritório, a eletricidade, água e comunicações, seguros e outros serviços foram calculados tendo em conta a chave de repartição que a administração definiu para os Vitalícios. O serviço dos Vitalícios, lar da Celestial Ordem Terceira Santíssima da Trindade, que ocupa um piso da Ordem da Trindade, tal como a unidade de cuidados continuados, tem lotação ligeiramente inferior à unidade de cuidados continuados. Para ser possível extrapolar, foram feitas as devidas correções, obtendo-se um custo estimado para cada uma destas rubricas.

No que diz respeito aos combustíveis foram calculados com base na área ocupada pelo serviço.

Os custos com a lavandaria foram calculados com base no número de peças que serão utilizadas em média por doente e profissionais, diariamente. Determinou-se o peso de cada peça e calculou-se o total, com base no preço por kg de peças engomadas e não engomadas consoante o caso.

Por último, os custos com outros fluídos (oxigénio e ar) foram calculados assumindo o pressuposto de que apenas quatro utentes necessitarão de oxigénio contínuo. Este pressuposto baseia-se na média dos consumos históricos de outra unidade de cuidados continuados com capacidade semelhante e tendo em conta o perfil de utentes desta tipologia de internamento.

Na tabela seguinte apresentam-se os valores acumulados para um ano.

Fornecimento e Serviços Externos	Valor Total
Subcontratos	54.048,00 €
Trabalhos especializados	7.700,53 €
Conservação e reparação	6.000,00 €
MCDT's	2.500,00 €

Material de escritório	2.500,00 €
Eletricidade	9.145,71 €
Combustíveis	9.457,63 €
Água	3.301,77 €
Comunicação	4.560,00 €
Seguros	2.000,00 €
Lavandaria	31.444,13 €
Outros Flúidos	20.580,48 €

TABELA 7
Fornecimentos e Serviços Externos

Com exceção da rubrica dos subcontratos, onde se utilizou o direcionador de custo tempo afeto a cada doente tipo por perfil profissional, considerou-se que todas as restantes rubricas de fornecimentos e serviços externos deveriam ser repartidas de igual forma por todos os doentes. Considera-se que o tempo de permanência (cada dia de internamento) é um bom direcionador de custo.

5.2.3 Custos da Mercadoria Vendida e Matérias Consumidas

Os serviços prestados por uma unidade de saúde deste tipo, pela sua especificidade, consomem diversos recursos. Para este efeito foi feito um levantamento exaustivo do material de consumo clínico e outros, fármacos e material de consumo administrativo que serão utilizados nesta unidade e calcularam-se as quantidades médias anuais para cada item, com base em consumos históricos de outra unidade de longa duração e manutenção e atendendo ao perfil dos utentes desta tipologia de internamento. Consideraram-se os valores unitários de aquisição pela Ordem da Trindade, de cada item.

Relativamente às refeições assumiu-se o pressuposto que cada utente consome quatro refeições diárias complementares (pequeno-almoço, lanche da manhã, lanche

da tarde e ceia) e duas refeições principais (almoço e jantar). O custo de cada refeição foi fornecido pelo serviço de economato.

Na tabela seguinte apresentam-se os valores acumulados para um ano.

Mercadoria Vendida e Matéria Consumida	Valor Total
Fármacos	18.509,27 €
Material de consumo clínico	31.135,94 €
Outro Material de consumo	34.309,40 €
Material de consumo administrativo	533,20 €
Refeições	44.684,64 €

TABELA 8
Mercadoria vendida e matéria consumida

Procedeu-se à análise histórica dos consumos de material de consumo clínico por perfil de doente, e determinou-se a chave de imputação apresentada na tabela seguinte.

Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas	Doente Tipo A	Doente Tipo B	Doente Tipo C
Fármacos	0,80	0,16	0,04
Material de consumo clínico	0,8	0,15	0,05
Refeições	0,65	0,27	0,08
Outro Material de consumo	0,9	0,07	0,03
Material de consumo administrativo	0,65	0,27	0,08

TABELA 9
Afetação dos custos das mercadorias vendidas e matérias consumidas

5.2.4 Depreciações e Amortizações

As depreciações e amortizações foram calculadas pelo método das quotas constantes, tendo em consideração o período de vida útil do bem, e o setor em que

será utilizado conforme previsto no Decreto Regulamentar nº 25/2009, de 14 de Setembro.

O valor total do investimento totalizou 1.115.804,86 €, sendo que a cargo da Ordem da Trindade ficou apenas 15%. O restante foi financiado pelo FEDER através do ON.2.

Ativo Fixo tangível	Valor Real	Taxa anual de quotas constantes (%)
Edifício/Construção	102.897,30 €	5%
Mobiliário	5.245,43 €	12,50%
Equipamento Médico	12.784,40 €	14,28%
Equipamento informático (<i>Software+Hardware</i>)	23.721,75 €	33,33%
Serviços (Projeto, Fiscalização, Estudos técnicos)	22.721,85 €	33,33%
Total Investimento (Ordem da Trindade)	167.370,73 €	
Total Amortizações e Depreciações 1º Ano	23.105,81 €	

TABELA 10
Depreciações e amortizações

No que diz respeito às depreciações e amortizações a administração considerou que para efeitos de cálculo deveriam ser apenas considerados os 15% do investimento que ficaram a cargo da Ordem da Trindade, transferindo para o cliente o benefício do financiamento. Considerou-se que estas, deveriam ser repartidas e alocadas de igual forma por todos os doentes, uma vez que independentemente do doente tipo as instalações e equipamentos estão ao serviço de todos e a sua utilização será aproximadamente semelhante. Considera-se que o tempo de permanência (cada dia de internamento) é o direcionador de custo mais adequado.

5.2.5 Centros de Custos

Adicionalmente, importa ainda imputar no que diz respeito a custos indiretos, os custos com origem no centro de custos Hospital e Administração. O primeiro, engloba nomeadamente todos os encargos relativos ao diretor de enfermagem do hospital, do diretor clínico e pessoal afeto à receção do hospital, a mesma da unidade de cuidados continuados. Por sua vez o centro de custo Administração engloba entre outros, os custos com o administrador, responsável pelos recursos humanos, pessoal afeto à faturação e à contabilidade. Atendendo ao tempo dispensado pelos profissionais que constituem estas valências à unidade de cuidados continuados, depois de analisada a chave de repartição atualmente existente, procedeu-se à sua adaptação ao surgimento desta nova valência na Ordem da Trindade. A administração entendeu que se deveria imputar 2% do total anual dos custos operacionais do ano de 2013 de ambos os centros de custos, distribuídos em igual percentagem pelos doentes tipo, uma vez que do ponto de vista administrativo todos apresentam características semelhantes.

5.2.6 Repartição de Custos

Na tabela seguinte encontra-se o resultado da repartição de todos os custos a cada doente tipo.

	Valor acumulado	Custo Doentes Tipo A (dia)	Custo Doentes Tipo B (dia)	Custo Doentes Tipo C (dia)
Depreciações e Amortizações				
Edifício/Construção	102.897,30 €	9,16 €	3,81 €	1,13 €
Mobiliário	5.245,43 €	1,17 €	0,49 €	0,14 €
Equipamento	12.784,40 €	3,25 €	1,35 €	0,40 €
Equipamento informático (Software+Hardware)	23.721,75 €	14,08 €	5,85 €	1,73 €

Serviços (Projeto, Fiscalização, Estudos técnicos)	22.721,85 €	13,49 €	5,60 €	1,66 €
Custos da mercadoria vendida e matéria consumida				
Fármacos	18.509,27 €	40,57 €	7,61 €	2,03 €
Material de consumo clínico	31.135,94 €	68,24 €	12,80 €	4,27 €
Refeições	44.684,64 €	79,58 €	33,05 €	9,79 €
Outro Material de consumo	34.309,40 €	84,60 €	6,58 €	2,82 €
Material de consumo administrativo	533,20 €	0,95 €	0,39 €	0,12 €
Recursos Humanos				
Enfermeiro	143.421,51 €	298,63 €	78,59 €	15,72 €
Pessoal Auxiliar	129.293,67 €	170,03 €	148,78 €	35,42 €
Assistente social	9.278,97 €	16,62 €	6,84 €	1,96 €
Administrativa	16.646,87 €	29,82 €	12,28 €	3,51 €
Fornecimentos e serviços externos				
Subcontratos				
Médico	25.920,00 €	46,43 €	19,12 €	5,46 €
Fisioterapeuta	6.720,00 €	11,23 €	4,97 €	2,21 €
Terapeuta Ocupacional	5.040,00 €	1,52 €	7,18 €	5,11 €
Psicólogo	5.040,00 €	7,59 €	4,69 €	1,52 €
Animador Sociocultural	4.800,00 €	3,55 €	8,02 €	1,58 €
Nutricionista	1.344,00 €	2,39 €	0,99 €	0,29 €
Serviços Especializados				
Lavandaria	31.444,13 €	56,00 €	23,26 €	6,63 €
Trabalhos especializados	7.700,53 €	13,71 €	5,70 €	1,62 €
Conservação e reparação	6.000,00 €	10,68 €	4,44 €	1,26 €
MCDT's	2.500,00 €	4,45 €	1,85 €	0,53 €
Materiais				
Material de escritório	2.500,00 €	4,45 €	1,85 €	0,53 €
Energias e fluídos				

Eletricidade	9.145,71 €	16,29 €	6,77 €	1,93 €
Combustíveis	9.457,63 €	16,84 €	7,00 €	1,99 €
Outros Fluidos	20.580,48 €	36,65 €	15,22 €	4,34 €
Centros de custo				
Administração	633.240,00 €	22,55 €	9,37 €	2,67 €
Hospital	3.128.574,46 €	111,43 €	46,29 €	13,19 €

TABELA 11
Repartição de custos por doente tipo

5.3 Custeio do Objeto de Custo

Para obter o custo real total de cada doente tipo, determinou-se o valor total dos custos da unidade de cuidados continuados e alocou-se os mesmos com base nos direcionadores de custos definidos, como descrito anteriormente.

O objeto de custo define-se como o custo total de um dia de internamento, tendo em conta as características de cada utente, incluindo todos os custos associados aos cuidados de saúde prestados e o *mix* de cada doente tipo que se espera ter.

Na tabela seguinte apresenta-se o custo por dia para cada doente tipo.

Doente Tipo	Custo por dia
A	71,43 €
B	69,44 €
C	66,81 €

TABELA 12
Custo por dia para cada doente tipo

Os custos totais do internamento por cada doente tipo determinam-se multiplicando o custo dia pelo número total de dias de internamento.

Analisando, hipoteticamente, o ano de 2014 determinou-se, para cada doente tipo a diferença entre proveitos e custos diária e posteriormente para o conjunto de

doentes tipo, a diferença entre proveitos e custos anual, como apresentado na tabela seguinte.

	A	B	C
Rendimento por doente (€/dia)	60,19 €	60,19 €	60,19 €
Custos por doente (€/dia)	71,43 €	69,44 €	66,81 €
Direto	63,50 €	61,51€	58,88 €
Indiretos	7,93 €	7,93 €	7,93 €
Resultado por doente (€/dia)	-11,24 €	-9,25 €	-6,62 €
Rendimento Total (€/ano)	373.478,95 €	153.785,45 €	43.938,70 €
Custos Totais (€/dia)	443.227,34 €	177.422,18 €	48.773,26 €
Diretos	394.034,38 €	157.166,25 €	42.985,85 €
Indiretos	49.192,96 €	20.255,92 €	5.787,41 €
Resultado Total (€/ano)	-69.748,39 €	-23.636,73 €	-4.834,56 €
Total Proveitos (€/ano)	571.203,10 €		
Total Custos (€/ano)	669.422,77 €		
Resultado (€/ano)	-98.219,67 €		

TABELA 13
Análise de custos e proveitos

Importa reforçar, que a análise acima apresentada reflete valores teóricos, uma vez que a unidade ainda não entrou em funcionamento e parte do pressuposto, também teórico, que o número de doentes por tipo de doente irá seguir a média nacional como anteriormente referido. Esta análise foi ainda efetuada, tendo em conta que a unidade irá receber utentes da rede nacional de cuidados continuados e que a sua ocupação será de 100%, atendendo à duplicação da lista de espera no último ano e à localização central (centro do Porto) e exclusiva desta unidade.

Objetivamente, o rendimento diário por doente, estabelecido por decreto lei, será insuficiente tendo em conta esta estrutura de custos.

Mesmo que ainda que por mera hipótese, se tivessem em conta apenas os custos diretos, no caso do doente tipo A e B, o proveito diário por doente, na perspetiva de exploração convencionada, seria insuficiente para cobrir os custos.

Numa perspetiva de análise de cenários e embora a administração tenha decidido considerar apenas 15% do valor total do investimento na construção da estrutura de custos, importa ainda analisar os custos por doente, num cenário alternativo de custeio considerando o valor total do investimento, que totalizou 1.115.804,86 €.

Considerando então, o total do investimento nas depreciações e amortizações, mantendo o direcionador de custos, e restantes rubricas, obteve-se o custo de cada doente tipo, por dia, como se apresenta na tabela seguinte.

Doente Tipo	Custo por dia
A	85,15 €
B	83,28 €
C	81,16 €

TABELA 14

Custo por dia para cada doente tipo, num cenário alternativo de custeio

Se no caso do primeiro cenário o resultado seria negativo, tendo em conta o total do investimento, assiste-se a um aumento considerável do custo diário de internamento de cada doente tipo, piorando naturalmente o resultado operacional.

5.4 Análise de criação de valor

Medir a eficiência dos recursos e a capacidade das organizações de gerarem lucros revela-se fundamental do ponto de vista da sustentabilidade e da criação de valor.

Com base nos pressupostos anteriormente considerados, calcularam-se os *Cash-Flows* previsionais a 10 anos, apresentados no apêndice I, tendo em consideração o valor total do investimento no cálculo das depreciações e amortizações e uma taxa de inflação de 2%, de acordo com a estratégia de política monetária do Banco Central

Europeu que tem como objetivo a médio prazo manter a taxa de inflação próxima deste valor.

No que diz respeito a esta análise, considerou-se que não existe variação das necessidades de fundo de maneoio, ou seja, considerou-se que a tesouraria encontrava-se equilibrada no que diz respeito aos fundos disponíveis e necessários para financiar o ciclo operacional do projeto. O EBITDA (*Earnings Before Taxes, Depreciation and Amortization*), indicador financeiro muito utilizado para medir a produtividade e eficiência das organizações, não considera as variações de fundo de maneoio e corresponde ao *Free Cash-flow* do projeto. Neste caso, verifica-se que as receitas não são suficientes para garantir um EBITDA positivo nos dois primeiros anos.

O valor atual líquido (VAL), soma atual de todos os fluxos líquidos gerados pelo investimento, expresso sob a forma de um valor único medida de rentabilidade comumente utilizada e considerada critério de avaliação mais consistente, é inferior a 0, indicando que este projeto deveria ser rejeitado. Para o cálculo deste indicador, considerou-se a taxa de atualização de 5%. O custo de oportunidade, ou seja a taxa mínima de rendibilidade do projeto, indica a rendibilidade que o investidor exige para implementar o projeto. A escolha da taxa de atualização teve em consideração a taxa referenciais do Banco Central Europeu, que atualmente se encontra num mínimo histórico. Adicionalmente teve-se ainda em consideração, que em termos de perfil de investidor, a OT privilegia investimentos de baixo/médio risco.

Como se verifica, o projeto da unidade de cuidados continuados, não é sustentável nos primeiros anos de atividade do ponto de vista financeiro, na perspetiva de exploração contratualizada com a RNCCI e tendo em conta os pressupostos adotados. Importa referir, que este projeto permitirá à Ordem da Trindade, utilizar recursos que não estão a ser aproveitados atualmente, nomeadamente recursos humanos, uma vez que o número de cirurgias e internamento tem vindo a diminuir. Apesar de do ponto de vista financeiro, aparentemente, este projeto não parecer

atrativo e rentável, a médio prazo torna-se rentável e permite a manutenção de empregos. Esta análise, foi realizada tendo em conta pressupostos mais conservadores do que os que foram utilizados aquando do estudo de viabilidade económico-financeira do projeto e próximos da realidade de uma outra unidade de cuidados continuados com número de camas semelhante. Permite a introdução de medidas de controlo de custos antecipadas e incentiva a eficiência.

Se por outro lado, a Ordem da Trindade, obtiver autorização para explorar esta unidade de forma privada, o cenário altera-se.

No grande Porto, existem algumas respostas privadas deste tipo, que têm como objetivo fornecer cuidados de conforto, enfermagem e vigilância clínica e que têm elevada procura. A própria Ordem da Trindade é constantemente contactada por particulares e seguradoras no sentido de saberem se o hospital da Ordem da Trindade tem condições para receber clientes com necessidades de cuidados continuados.

Realizou-se um pequeno estudo, contactando duas unidades no Porto e duas em Lisboa, e obtiveram-se informação relativamente ao que oferecem e a que preço, como se apresenta na tabela seguinte.

De forma a preservar a informação, atribuíram-se letras a cada uma das estruturas em questão.

Tipologia	Estruturas			
	Unidade A (a)	Unidade B	Unidade C (b)	Unidade D (c)
Quarto Duplo (1)	1.805 €	1.080 €	1.750 €	1.460 €
Unidade de Cuidados		210 €		280 €
Reabilitação		600 €		
Quarto Individual	2.220 €	1.580 €	2.500 €	1.935 €
Unidade de Cuidados		210 €		280 €
Reabilitação		600 €		

TABELA 15

Levantamento de preços de residências assistidas.

(a) Direito de Utilização Vitalícia

(b) Exigem jóia de 17500€

(c) inclui Alojamento, alimentação e lavandaria, Assistência médica e de enfermagem, atividades de animação. Até 2 AVD's assistidas cobram mais 165€ e mais de duas, 280€.

(1) Inclui alojamento Hoteleiro e Conforto Individual na unidade A; na unidade B ao módulo de Alojamento e Conforto acresce sempre Módulo de Cuidados conforme necessidade terapêutica, que faz variar o valor mensal a pagar por cada utente, sendo que no mínimo será sempre de 1290€.

Tendo em conta o custo diário por cada dia de internamento obtido através do sistema de custeio baseado em atividades, decidiu-se considerar o custo diário de um doente tipo A, por ser o mais elevado, e após analisar os valores praticados por outras unidades, aplicou-se uma margem de aproximadamente 20%, obtendo o valor diário de 85€, que por mês totalizaria aproximadamente 2550€ por doente, por um quarto individual. A administração considera que esta é a margem mínima a aplicar tendo em conta a localização do Hospital da Ordem da Trindade, o nível de serviços oferecido e os valores praticados pelas estruturas concorrentes. É importante realçar que muitas estruturas cobram como base o que está apresentado na tabela 15, cobrando à parte, fraldas e fármacos, que no caso da Ordem da Trindade já estão a ser consideradas na mensalidade.

Mantendo a estrutura de custos, considerando a capacidade instalada máxima e o valor de um dia de internamento de 85€ por pessoa para quarto individual e 75€ para um quarto duplo, recalcularam-se os *Cash-Flows* previsionais, que se apresentam no apêndice II, tendo em conta uma taxa de inflação de 2%.

Assim, e tendo em conta o custo de oportunidade de 5%, o projeto da unidade de cuidados continuados, numa perspetiva de exploração privada e considerando os pressupostos adotados, é viável uma vez que o valor atual líquido (VAL), é superior

a 0 (apêndice II) o que permite cobrir o investimento inicial, bem como a remuneração mínima exigida pelo investidor e ainda gerar um excedente financeiro. A sustentabilidade financeira do projeto fica comprovada, uma vez que as receitas são suficientes para garantir EBITDA positivo.

Para obter informação sobre a capacidade dos ativos gerarem resultados, calculou-se a rentabilidade operacional do ativo (ROA), dividindo o resultado operacional pelo ativo total. Relativamente ao ativo, teve-se em consideração o total do investimento do projeto, e não apenas os 15% suportados pela Ordem da Trindade. Obteve-se uma evolução positiva do ROA ao longo dos anos, apresentada na tabela seguinte, o que significa uma evolução crescente e positiva da rentabilidade do investimento, demonstrando uma melhoria do desempenho dos capitais totais investidos. Embora nos primeiros anos esta rentabilidade seja baixa, a OT como IPSS, não persegue o lucro, mas sim a sustentabilidade financeira, e a médio prazo este indicador demonstra que os resultados são satisfatórios.

Ano	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ROA	1%	2%	4%	23%	26%	30%	35%	43%	50%	57%
RLV	1%	2%	3%	17%	18%	18%	19%	21%	22%	22%

TABELA 16

Análise de criação de valor

Adicionalmente analisou-se ainda a capacidade da organização gerar margem líquida, utilizando-se para isso o rácio de rentabilidade líquida das vendas (RLV), que se obtém dividindo o resultado líquido pelas vendas (prestações de serviços). Tal como acontece com o ROA, o RLV apresenta evolução positiva e crescente ao longo dos anos, provando o retorno em termos líquidos, que geram as vendas.

6 Discussão

No presente capítulo aborda-se a pertinência da escolha do TDABC, uma melhoria do sistema ABC, apoiada na literatura, assim como eventuais desvantagens do sistema em questão e procede-se à análise dos resultados obtidos no estudo de caso, comparando os diferentes cenários. Por último, sugerem-se oportunidades de melhoria.

A introdução do sistema TDABC na Ordem da Trindade tornou possível obter informações sobre os custos de um dia de internamento numa unidade de cuidados continuados, que de outra forma não se conseguiriam obter.

O resultado deste estudo assume elevada importância para a organização, uma vez que pela primeira vez foi possível estimar resultados e perspetivar desempenho, apoiados numa base pensada, analisada e discutida, mesmo antes de se iniciar a atividade.

Kaplan e Porter (2011), propõem que qualquer sistema de custeio na saúde deve contabilizar todos os custos de todos os recursos usados pelo paciente, durante o ciclo completo de tratamento. Na opinião destes autores a escolha acertada para custear serviços de saúde é o sistema TDABC, através da determinação da taxa de custo da capacidade e o uso da capacidade por cada serviço efetuado, em detrimento, do método ABC, muito mais complexo, dispendioso e moroso. Demeere (2009), corrobora esta ideia, de que o método de eleição para o custeio em saúde é o TDABC. A utilização de um sistema como este permite uma rápida atualização do sistema de custos, quando se verifica alguma alteração, do produto ou serviço, o que demonstra agilidade, simplicidade e melhor adaptação à realidade e complexidade de um

hospital ou serviços de saúde (Everaert & Bruggeman, 2007 e Demeere et al., 2009). Permite que os gestores consigam tomar decisões para diminuir custos, mantendo ou melhorando *outcomes*, apoiados em custos corretamente apurados (Kaplan & Porter, 2011).

Como descrito anteriormente, French (2013), utilizou o TDABC para medir o valor das melhorias introduzidas nos processos para reduzir custos e concluiu que existiram diminuição do tempo passado com os doentes sem comprometer a qualidade dos cuidados e diminuição dos custos dos cuidados. Este estudo concluiu ainda, que o mapeamento das atividades levou à eliminação de redundâncias nos processos e consequente diminuição de custos e aumento da eficiência. É uma ferramenta facilmente utilizada por profissionais de saúde e os estudos analisados referem unanimemente que é importante para os hospitais obter o apoio e a participação dos médicos e restantes profissionais de saúde, na aplicação do sistema de custeio.

Pizzini (2006), concluiu que os sistemas de custos dos hospitais que utilizam informação sobre custos mais detalhados, fornecem informações mais relevantes e úteis e tornam os hospitais significativamente mais rentáveis, têm despesas administrativas inferiores e geram *cash-flows* superiores. O mesmo autor, conclui ainda que a capacidade de reduzir custos significativamente relaciona-se com a capacidade de diminuir os custos diretos com os utentes, e não simplesmente melhorando a eficiência administrativa, sem comprometer a qualidade dos serviços prestados e os *outcomes* em termos de aumento do valor em saúde.

Com a realização deste estudo de caso conclui-se que a remuneração diária de um dia de internamento na RNCCI é insuficiente para fazer face aos custos reais decorrentes do internamento de um doente moderadamente dependente e totalmente dependente. Determinar as complicações e comorbilidades associadas a cada patologia torna-se fundamental e exige elevado grau de conhecimento dos utentes em questão. É fundamental, o envolvimento dos profissionais implicados nos

cuidados, na construção e manutenção de um sistema TDABC, uma vez que como prestadores conseguem estimar o tempo necessário para realizar as tarefas e os recursos necessários. Neste sentido foi fulcral obter a colaboração de profissionais que trabalham numa unidade semelhante, uma vez que na Ordem da Trindade, efetivamente ainda não existe experiência. Por outro lado o envolvimento destes profissionais leva a um aumento da responsabilização na redução dos custos e no consumo dos recursos e no futuro a OT deve facilitar e promover esse envolvimento.

Através da análise realizada, utilizando o sistema de custeio baseado em atividades e tempo, conclui-se que os custos diretos têm um peso importante na estrutura de custos. Relativamente aos custos indiretos a administração reconhece a fragilidade da chave de imputação atualmente utilizada para imputar os custos dos restantes centros de custos. Embora esta questão possa representar uma fraqueza do estudo, os custos diretos continuam a ser superiores aos proveitos. Contudo, no futuro é importante custear os outros centros de custos do hospital da Ordem da Trindade, utilizando o método TDABC, para obter uma chave de imputação cada vez mais próxima da realidade.

Este estudo possibilitou ainda a identificação dos processos e atividades mais importantes no ciclo completo de tratamento de um doente, e abre caminho à otimização de muitos deles numa perspetiva de controlo de custos. A utilização da metodologia proposta por Kaplan e Porter (2011) permitiu definir as principais atividades e recursos envolvidos no cuidado do utente e estimar o tempo que cada profissional ou equipamento está afeto ao mesmo, assim como o custo direto de cada recurso envolvido no cuidado do utente, eliminando redundâncias.

As conclusões a que se chegaram, forneceram contribuições práticas para o dia-a-dia da organização, nomeadamente na reorganização de alguns processos e introduziu a necessidade de encontrar melhorias operacionais, na expectativa de melhorar o resultado operacional.

Numa perspectiva de exploração privada, o objetivo será obter os melhores *outcomes* para fazer crescer a sua percentagem de mercado. Se a organização aumentar a sua eficiência e providenciar cuidados de excelência será mais competitiva. Se pelo contrário, não conseguir aumentar o valor para o cliente, mesmo sendo uma organização prestigiada ou poderosa, enfrentará dificuldades (Porter & Lee, 2013).

Como sugere a literatura, o sistema TDABC pode ser utilizado como ferramenta de *pricing* (French *et al.*, 2013), e no cenário alternativo de exploração privada, depois de aplicada uma margem que a administração entender ser a mais correta tendo em conta o preço de custo, obtém-se o preço a praticar.

Neste estudo de caso, tornou-se também importante fazer um breve análise da criação de valor, medindo a eficiência dos recursos e a capacidade da organização de gerar lucro. Mais do que gerar lucro, a OT tem como prioridade a sustentabilidade financeira e a criação de valor para o utente, cumprindo o seu objetivo de instituição particular de solidariedade social. Aplicando uma margem mínima, definida pela administração, calcularam-se os *free cash flows* previsionais e da análise efetuada fica comprovada a sustentabilidade do projeto.

As informações proporcionadas pelo TDABC permitem que a OT consiga gerir esta unidade de cuidados continuados, consciente da sua estrutura de custos e de quais são os seus processos e atividades fundamentais podendo estabelecer prioridades e atuar de forma preventiva.

Contudo, o método TDABC não é perfeito e apresenta também desvantagens. French (2013) aponta a dificuldade em medir os custos associados à coordenação dos recursos humanos, que não se associam diretamente aos utentes e o fato de os tempos utilizados para estimar o custo das atividades serem definidos com base em tempos históricos ou estimados, introduzindo aqui algum nível de erro e uma fonte potencial de desvios (French, et al., 2013). Estas desvantagens aplicam-se também a este estudo, onde não foi possível quantificar o tempo despendido pelo enfermeiro

diretor e diretor clínico, na coordenação da unidade e dos recursos humanos, assim como os restantes cálculos foram efetuados com base em tempos estimados, o que pode naturalmente potenciar desvios.

O fato de a OT não possuir ainda um sistema de informação integrado que permita a obtenção de informação financeira e não financeira fulcral, dificultou e limitou este estudo, na medida em que a ausência/insuficiência de informação afeta diretamente o resultado obtido.

Neste sentido, identificam-se aqui oportunidades de melhoria, e sugere-se que assim que se inicie a exploração se poderá melhorar a afetação do tempo de cada profissional e equipamento ao utente. Adicionalmente, de forma prática sugere-se que uma vez que o piso onde será inserida a unidade de cuidados continuados possui um contador de eletricidade e água poder-se-á medir o consumo de água e eletricidade reais do serviço, atualizando-se as estimativas utilizadas para a realização deste estudo. O sistema de informação que se encontra atualmente em implementação na Ordem da Trindade, providenciará também informação real do consumo de fármacos e outros consumíveis, associados a cada utente.

Adicionalmente sugere-se que se invista na formalização do ponto de vista logístico, dos procedimentos em geral do hospital. A gestão de operações na OT é praticamente inexistente e este fato afeta a eficiência dos processos e atividades. Uma análise das operações logísticas irá com certeza conduzir à otimização dos recursos e consequente diminuição dos custos associados.

Por último é importante investir na formação dos recursos humanos no sentido da eficiência, na expectativa de reduzir custos e sensibilizar profissionais relativamente a esta necessidade. Sem comprometer a qualidade dos cuidados é necessário por exemplo que os médicos, estejam sensíveis a efetuar revisões terapêuticas periódicas, na expectativa de impedir a sobre medicação dos utentes e incentivando por exemplo os profissionais de enfermagem à utilização dos materiais de consumo clínico de forma mais eficiente.

Conclusão

O presente trabalho de final de mestrado (TFM) foi realizado no Hospital da Ordem da Trindade e teve como objetivo custear uma unidade de cuidados continuados, encontrando o preço de custo de um dia de internamento numa unidade de cuidados continuados atendendo à sua condição clínica.

A divisão dos utentes em três tipos, provou ser muito útil, na medida em que permitiu à organização obter mais informação sobre os custos de providenciar cuidados de saúde a tipos de doentes distintos, o que poderá ser importante no estabelecimento de critérios de admissão, se a OT vier a explorar a unidade de forma privada.

A escolha do método de custeio apoiou-se na literatura e na realidade da instituição. Utilizou-se informação financeira e não financeira da instituição e recorreu-se à colaboração de profissionais de outra unidade de cuidados continuados de longa duração da área do grande Porto, que pela sua experiência se revelaram determinantes na construção do modelo e afetação dos custos.

O TDABC constitui uma ferramenta estratégica de apoio à tomada de decisão e provou fornecer informação de elevado valor à administração do hospital da Ordem da Trindade.

A análise realizada permitiu concluir que o custo real de um dia de internamento numa unidade de cuidados continuados é superior ao protocolado com a RNCCI o que em caso de convenção conduz à necessidade de reduzir custos para tornar o projeto sustentável. Permitiu ainda determinar o preço a praticar, numa situação de exploração privada, após a análise da estrutura de custos e uma breve pesquisa de mercado, com a aplicação de uma margem mínima definida pela administração.

Ao longo da realização deste trabalho deparei-me com algumas limitações, nomeadamente a ausência de um sistema de informação que permita a obtenção dos custos reais da instituição, a utilização de critérios de repartição que podem influenciar a precisão dos resultados e o facto de realizar este estudo em termos prospetivos e não com dados reais de consumo da instituição.

Importa referir que nenhum sistema de custeio resolve problemas de ineficiência por si só. Este estudo permite a identificação dos custos e afetação dos mesmos aos doentes tipo, mas a organização tem que promover esforços no sentido de implementar práticas de responsabilização e eficiência. Porter e Lee (2013) consideram que todos os *stakeholders* têm papéis importantes para desempenhar.

No futuro, é importante atualizar os custos introduzidos no sistema de custeio construído, assim como os tempos e afetação dos profissionais e dos recursos, procurando um sistema cada vez mais preciso e que seja cada vez mais reflexo da realidade da OT.

Bibliografia

- Barros, P. P, Machado, S. R. & Simões, J. A. 2011. Portugal Health system review. *Health Systems in Transition*. 13: 4.
- Borges, C., Ramalho, R., Bajanca, M., Oliveira, T., Major, M., Diz, P., & Rodrigues, V. 2010. Implementação de um sistema de custeio por atividades nos hospitais do SNS. *Revista Portuguesa da Saúde Pública*, 9: 141-160.
- Cooper, R., Kaplan, R. S. 1990. Measure Cost Right: Make the Right Decision. *The CPA Journal*, 60, 2 :38-45. February
- Costa, C., Santana, R., Lopes, S., & Barriga, N. 2008. A importância do apuramento de custos por doente: metodologias de estimação aplicadas ao internamento hospitalar português. *Revista Portuguesa de Saúde Pública*, 7:131- 146.
- Decreto-Lei n.º 56/2006 (2006.mar.15). DIÁRIO DA REPÚBLICA: I SÉRIE. Nº53 pp. 1913 – 1915
- Demeere, N., Stouthuysen, K., Roodhooft, F. 2009. Time-driven activity-based costing in an outpatient clinic environment: Development, relevance and managerial impact. *Health Policy*. Elsevier
- Drury, C. 2006. *Cost and Management Accounting - An Introduction*. London: Thomson.
- Everaert, P., Bruggeman, W. 2007. Time-Driven Activity-Based Costing : Exploring the underlying model. *Cost Management*, 21, 2: 16-20. March/April.
- Finkler, S. A., Ward, D. M., & Baker, J. 2007. *Essentials of Cost Accounting for Health Care Organizations* (3ª ed.). Sudbury: Jones & Bartlett Learning.

- Freixo, M. J. V. 2010. *Metodologia Científica*. Instituto Piaget
- French, K.E., Albright, H. W., Frenzel, J. C., Incalcaterra, J. R., Rubio, A. C., Jones, J. F., Feeley, T.W. 2013. Measuring the value of process improvement initiatives in a preoperative assessment center using time-driven activity-based costing. *Healthcare*. 1: 136-142.
- Jacobs, R., Smith, P., & Street, A. 2006. *Measuring Efficiency in Health Care: Analytic Techniques and Health Policy*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Kaplan, R. S. 2006. The Competitive Advantage of Management Accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 18: 127-135.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. 2004. Time-Driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, May: 131-138.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. 2007. The innovation of Time-Driven Activity-Based Costing. *Cost Management*, 21, 2:5-15. March/April.
- Kaplan, R. S., & Porter, M. E. 2011. How to solve the cost crisis in health care. *Harvard Business Review*, September: 48- 64.
- Ministério da Saúde*. 2013. Relatório anual sobre o acesso aos cuidados de saúde no sistema nacional de saúde 2012. Junho
- Mills, A., Durepos, G. & Wiebe, E. 2010. *Encyclopedia of Case Study Research*. 1:51-99, Thousand Oaks, California: Sage Publications
- Mendes, J. 1996. Contabilidade Analítica e de Gestão. Plátano Editora
- Nevius, A. 2010. Mitigating Risk in Healthcare: Linking Strategie and Operations. *A Palladium White Paper*: 1-9.
- OECD Publishing*. 2013. A Good Life in Old Age? Monitoring and Improving Quality in Long-Term Care. Junho.
- OECD Publishing*. 2012. Health at a Glance Europe 2012: 119-121.

OECD Publishing. 2011. Help Wanted? Providing and Paying for Long-Term Care. Junho.

OPSS. 2011. Da depressão da crise para a governação prospetiva da saúde: Relatório de primavera 2011. Escola Nacional de Saúde Pública, Lisboa.

Pizzini, M. J. 2006. The relation between cost-system design, managers, evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospitals. *Accounting, Organizations and Society*, 31: 179-210.

Phelan, P. et al. 1998. DRG cost weights : getting it right. *The Medical Journal of Australia*, 169: 36-38.

Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH). 2007. Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde. 3ª edição.

Plano Nacional de Saúde 2012-2016. 2012. Objetivo para o Sistema de Saúde – Obter Ganhos em Saúde. Janeiro.

Popesko, B. 2013. Specifics of the Activity-Based Costing applications in Hospital Management. *International Journal of Collaborative Research on Internal Medicine & Public Health*, 5: 179-186.

Portaria n.º 1087-A/2007 (2007.set.05). DIÁRIO DA REPÚBLICA: I SÉRIE. N.º 171 pp. 6320 (2) – 6320 (5).

Portaria n.º 220/2011 (2011.jun.01). DIÁRIO DA REPÚBLICA. I SÉRIE. N.º 106 pp. 3020-3022.

Portaria n.º 41/2013 (2013.fev.01). DIÁRIO DA REPÚBLICA. I SÉRIE. N.º 23 pp. 638-639.

Porter, M. E. 2010. What is value in health care? *The New England Journal of Medicine*, 363: 2476-2481. December.

- Porter, M. E., Lee, T. H. 2013. The strategy that will fix health care. *Harvard Business Review*, October: 1-19.
- Porter, M. E., Teisberg, E. O. 2006. *Redefining health care: creating value-based competition on results*. Boston: Harvard Business School Press.
- Rato, H., Rodrigues, M., Rando, B. 2009. *Estudo de caracterização dos utentes da Rede Nacional de Cuidados Continuados Integrados: relatório final*. Oeiras: Instituto Nacional de Administração.
- Ross, T. K. 2004. Analyzing Health Care Operations Using ABC. *Journal of Health Care Finance*. 30(3):1-20
- Souza, A.A., Guerra, M., Xavier, A. G., Pereira, A. C. C. 2012. Custeio baseado em atividades em organizações hospitalares: análise do processo de custeamento em dois hospitais. *FACEF Pesquisa: Desenvolvimento e Gestão*. 15(3)_316-331
- UMCCI. 2009. Guia da rede nacional de cuidados continuados integrados (RNCCI). Setembro.
- UMCCI. 2011. Manual do Prestador: Recomendações para a melhoria contínua. Agosto.
- UMCCI. 2012. Relatório de monitorização do desenvolvimento e da atividade da Rede Nacional de Cuidados Continuados Integrados (RNCCI), 1º Semestre de 2012. Setembro.

Apêndices

Apêndice I - *Cash Flows* Previsionais e VAL

Cenário de exploração com acordo com RNCCI

<u>Demonstração dos Resultados</u>	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Rúbricas											
Prestações de Serviços		571.203,10 €	582.627,16 €	594.279,71 €	606.165,30 €	618.288,61 €	630.654,38 €	643.267,46 €	656.132,81 €	669.255,47 €	682.640,58 €
Gastos com o Pessoal		298.641,02 €	299.559,26 €	300.477,49 €	301.395,72 €	304.409,68 €	307.453,77 €	310.528,31 €	313.633,59 €	316.769,93 €	319.937,63 €
CMV		129.172,45 €	131.755,90 €	134.391,02 €	137.078,84 €	139.820,41 €	142.616,82 €	145.469,16 €	148.378,54 €	151.346,11 €	154.373,03 €
FSE		150.554,25 €	153.565,34 €	156.636,65 €	159.769,38 €	162.964,77 €	166.224,06 €	169.548,54 €	172.939,51 €	176.398,30 €	179.926,27 €
Depreciações do exercício		154.038,72 €	154.038,72 €	154.038,72 €	50.841,04 €	50.841,04 €	50.841,04 €	50.841,04 €	38.670,29 €	34.299,10 €	34.299,10 €
Resultado Operacional Antes Impostos		-161.203,35 €	-156.292,05 €	-151.264,16 €	-42.919,67 €	-39.747,29 €	-36.481,32 €	-33.119,59 €	-17.489,13 €	-9.557,98 €	-5.895,45 €

<i>Free cash flow</i> do projeto	-167.370,73 €	-7.164,63 €	-2.253,33 €	2.774,56 €	7.921,36 €	11.093,75 €	14.359,72 €	17.721,45 €	21.181,17 €	24.741,12 €	28.403,65 €
Fator	1,00000	1,05000	1,10250	1,15763	1,21551	1,27628	1,34010	1,40710	1,47746	1,55133	1,62889
FCF Atualizado	-167.370,73 €	-6.823,45 €	-2.043,84 €	2.396,77 €	6.516,93 €	8.692,24 €	10.715,44 €	12.594,31 €	14.336,25 €	15.948,35 €	17.437,37 €
VAL	-120.986,09 €										

Apêndice II - *Cash Flows* Previsionais e VAL

Cenário de exploração privada

Demonstração dos Resultados	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Rúbricas											
Prestações de Serviços		740.950,00 €	755.769,00 €	770.884,38 €	786.302,07 €	802.028,11 €	818.068,67 €	834.430,04 €	851.118,65 €	868.141,02 €	885.503,84 €
Gastos com o Pessoal		298.641,02 €	299.559,26 €	300.477,49 €	301.395,72 €	304.409,68 €	307.453,77 €	310.528,31 €	313.633,59 €	316.769,93 €	319.937,63 €
CMV		129.172,45 €	131.755,90 €	134.391,02 €	137.078,84 €	139.820,41 €	142.616,82 €	145.469,16 €	148.378,54 €	151.346,11 €	154.373,03 €
FSE		150.554,25 €	153.565,34 €	156.636,65 €	159.769,38 €	162.964,77 €	166.224,06 €	169.548,54 €	172.939,51 €	176.398,30 €	179.926,27 €
Depreciações do exercício		154.038,72 €	154.038,72 €	154.038,72 €	50.841,04 €	50.841,04 €	50.841,04 €	50.841,04 €	38.670,29 €	34.299,10 €	34.299,10 €
Resultado Operacional Antes Impostos		8.543,55 €	16.849,79 €	25.340,51 €	137.217,09 €	143.992,21 €	150.932,97 €	158.042,99 €	177.496,71 €	189.327,57 €	196.967,80 €

Free cash flow do projeto	-1.115.804,86 €	162.582,27 €	170.888,51 €	179.379,23 €	188.058,13 €	194.833,25 €	201.774,01 €	208.884,03 €	216.167,00 €	223.626,67 €	231.266,90 €
Fator	1,00000	1,05000	1,10250	1,15763	1,21551	1,27628	1,34010	1,40710	1,47746	1,55133	1,62889
FCF Atualizado	-1.115.804,86 €	154.840,26 €	155.000,91 €	154.954,52 €	154.715,89 €	152.656,95 €	150.566,88 €	148.449,98 €	146.310,33 €	144.151,75 €	141.977,82 €
VAL	101.690,87 €										

